

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

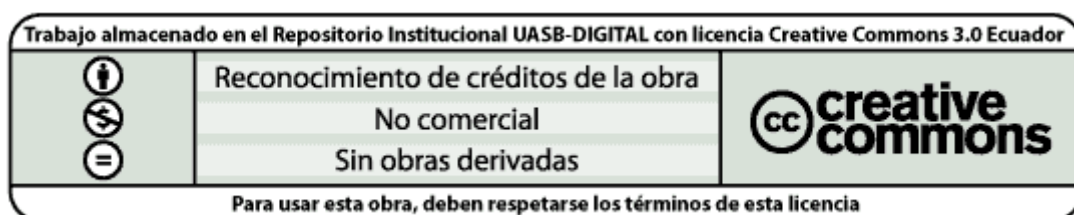
Programa de Maestría en Tributación

Activos y Pasivos Diferidos por concepto de Impuesto a la Renta, aceptados por la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicable a partir del año 2015

Autora: Mónica Castro Luzuriaga

Tutor: Nilo Narváez

Quito, 2016



CLÁUSULA DE CESIÓN DE DERECHOS DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Mónica Castro Luzuriaga, autora de la tesis titulada “Activos y Pasivos Diferidos por concepto de Impuesto a la Renta, aceptados por la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicable a partir del año 2015”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo, por lo tanto, la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en formato virtual, electrónico, digital u óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda la responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 11 de abril del 2016

Firma:

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo analiza los Activos y Pasivos Diferidos por concepto de Impuesto a la Renta, aceptados por la Ley de Régimen Tributario Interno y aplicable en el año 2015.

El propósito del análisis del Impuesto a la Renta Diferido, aplicando el Método del Pasivo basado en el Balance, es prescribir el tratamiento contable, comparando los activos y pasivos financieros con los activos y pasivos tributarios, para establecer las diferencias. La norma financiera establece la distinción entre partidas corrientes y no corrientes sobre los activos y pasivos, además del reconocimiento de las afectaciones sobre el valor de los libros.

También aborda como los estados financieros suministran información útil acerca de la situación financiera, rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad u organización para la toma de decisiones.

Finalmente, se puede destacar que la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el país constituye un avance en la homologación del lenguaje contable a nivel mundial, gracias a ello, su aplicación en las organizaciones permite expresar de manera estandarizada las transacciones económicas y financieras.

DEDICATORIA

Quiero dedicarle este trabajo a Dios que me ha dado la vida y fortaleza para terminar este proyecto. A mi padre (+) que a pesar de la distancia está siempre en mi vida apoyándome y dándome el valor necesario para cumplir cada una de las metas trazadas, a mi madre, a mis hermanos los pilares fundamentales en mi vida gracias por su apoyo, dedicación y cariño.

Adicionalmente es importante expresar mi más sincero agradecimiento a todas las personas que formaron parte de este reto profesional, en especial a mi familia y mi tutor de tesis Ing. Nilo Narváez, quienes colaboraron de una u otra forma para la consecución de este logro.

TABLA DE CONTENIDO

Introducción.....	11
Capítulo uno.....	13
1. Marco Teórico.....	13
1.1 Historia de la contabilidad.....	13
1.1.1 Edad antigua	13
1.1.2 Edad media	13
1.1.3 Edad moderna	13
1.1.4 Edad contemporánea.....	14
1.2 Base legal de la contabilidad en Ecuador.....	14
1.3 Reseña histórica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	15
1.4 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	15
1.5 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).....	16
1.6 ¿Cuáles son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?	16
1.7 ¿Cuáles son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)?	17
1.8 Interpretaciones CINIIF	17
1.9 Interpretaciones del SIC	18
1.10 Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador.....	19
1.10.1. Estados Financieros	20
1.10.2. Objetivo	20
1.10.3. Elementos de los Estados Financieros	20
1.10.4. Clases de Estados Financieros.....	22
1.10.5. Políticas contables	23
1.10.6. Información comparativa.....	23

1.10.7. Reconocimiento de Activos y Pasivos	23
1.11 Medición de los Estados Financieros	25
1.11.1 Costo Histórico	25
1.11.2 Costo Corriente	25
1.11.3. Valor Razonable	25
1.11.4. Valor Presente	26
1.12 Principio del Devengado	26
Capítulo dos	28
2. Ley de Régimen Tributario Interno.....	28
2.1. Facultad reglamentaria	28
2.2. Concepto de renta.....	28
2.3. Objeto del Impuesto a la Renta	29
2.4. Sujetos del Impuesto a la Renta	29
2.4.1 Sujeto Activo	29
2.4.2 Sujeto Pasivo	29
2.5. Ingresos Exentos del Impuesto a la Renta vigentes en Ecuador	29
2.6. Gastos Deducibles	31
2.6.1 Remuneraciones y Beneficios Sociales	31
2.6.2. Servicios	33
2.6.3. Créditos incobrables	33
2.6.4. Suministros y materiales	34
2.6.5. Reparación y mantenimiento	34
2.6.6. Depreciación de activos fijos.....	34
2.6.7. Métodos de depreciación	35
2.6.8. Método de saldos decrecientes	36
2.6.9. Método unidades de producción y sus variantes	38

2.6.10. Amortización	39
2.6.11 Pérdidas.....	40
2.6.12. Tributos y aportaciones.....	41
2.7. Gastos no deducibles vigentes en Ecuador	46
2.8. Exenciones y deducciones especiales vigentes en Ecuador	46
2.9. Amortización de pérdidas tributarias	47
2.10. Impuestos diferidos vigentes en la ley tributaria en Ecuador	48
2.11. Conciliación tributaria	49
Capítulo tres.....	52
3. Impuesto a las Ganancias NIC 12	52
3.1. Objetivo de la NIC 12	52
3.2. Conciliación contable	55
3.3. Diferencias desde el ámbito fiscal	55
3.4. Diferencias desde el ámbito contable	56
3.5. Diferencias permanentes.....	56
3.6. Diferencias temporales	57
3.7. Diferencias temporarias	58
3.7.1 Clases de diferencias temporarias	58
3.8. Método del pasivo basado en el estado de resultados.....	59
3.9. Método del pasivo basado en el balance.....	59
3.10. Activos por impuestos a la renta diferidos	61
3.11. Pasivos por impuestos a la renta diferidos.....	62
Capítulo cuatro.....	63
4. Análisis de Activos y Pasivos de Impuesto a la Renta Diferido aplicables en Ecuador.....	63

4.1.1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario	65
4.1.2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo	74
4.1.3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento	81
4.1.4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente.....	87
4.1.5. Provisiones diferentes a las cuentas incobrables: desmantelamiento, desahucio, y pensiones jubilares patronales.....	94
4.1.6. Valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta	99
4.1.7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos medidos con cambios en resultados durante su periodo de transformación biológica.....	105
4.1.8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria de ejercicios anteriores	112
4.1.9. Créditos tributarios no utilizados.....	116
4.2 Impacto tributario	116
4.3 Cálculo tasa efectiva	118
4.4 Casos especiales.....	119
Capítulo cinco.....	120
5. Conclusiones y recomendaciones.....	120
5.1 Conclusiones.....	120
5.2 Recomendaciones.....	123
Bibliografía	125

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1	Normas Internacionales de Información Financiera vigentes.....	16
Tabla 2	Normas Internacionales de Contabilidad vigentes	17
Tabla 3	Cronograma de Implementación NIIF (Ecuador)	19
Tabla 4	Detalle de ingresos exentos de impuesto a la renta vigentes en Ecuador	30
Tabla 5	Remuneraciones y beneficios sociales.....	31
Tabla 6	Depreciación empresa “EDL”	36
Tabla 7	Registro contable	36
Tabla 8	Depreciación.....	37
Tabla 9	Cálculo de depreciación.....	37
Tabla 10	Registro contable de depreciación	38
Tabla 11	Detalle de gastos no deducibles vigentes en Ecuador	46
Tabla 12	Detalle de empresa EDL Año 2015	48
Tabla 13	Empresa EDL.....	51
Tabla 14	Tarifas.....	54
Tabla 15	Diferencias permanentes en base a ingresos exentos	56
Tabla 16	Diferencias permanentes en base a gastos no deducibles	57

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Reconocimiento de Activos caso N°1	24
Gráfico 2 Reconocimiento de Activos caso N°2	24
Gráfico 3 Reconocimiento de Activos caso N°3	24
Gráfico 4 Detalle de Reconocimiento de Pasivos	24
Gráfico 5 Detalle de Valor Presente	26
Gráfico 6 Orden Jerárquico de Aplicación de las Normas.....	28
Gráfico 7 Gastos deducibles.....	33
Gráfico 8 Deducibles suministros y materiales	34
Gráfico 9 Depreciación de repuestos	38
Gráfico 10 Gastos deducibles y no deducibles	41
Gráfico 11 Detalle de deducibles de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno	41
Gráfico 12 Detalle de gastos deducibles de gestión	42
Gráfico 13 Exenciones y deducciones especiales vigentes en Ecuador	47
Gráfico 14 Amortización de pérdidas tributarias.....	48
Gráfico 15 Objetivo de la NIC 12	52

Introducción

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son normas e interpretaciones contables que emite el IASB, cuyo objetivo es proporcionar en los estados financieros información que se pueda comparar, que sea transparente y de alta calidad para la toma de decisiones económicas por parte de inversionistas, accionistas u otros usuarios de la información financiera.

Con este antecedente y tomando en consideración que la Superintendencia de Compañías es la Institución responsable de vigilar y controlar a las sociedades como un organismo técnico con autonomía administrativa y económica; se ha, articulado con la visión del Gobierno, con la finalidad de obligar a los entes regulados, la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, entre ellas la NIC 12. Además, es necesario señalar que con la publicación de la “Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”, para fines tributarios se acepta los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos.

El presente trabajo investigativo viabiliza la aplicación del marco jurídico expuesto, en lo que corresponde a los Activos y Pasivos por concepto de Impuesto a la Renta Diferido.

El desarrollo de este documento presenta los siguientes contenidos:

Capítulo Uno, “Marco teórico”, en donde se sistematiza una breve reseña histórica sobre la Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, Normas Internacionales de Contabilidad NIC, su clasificación.

Capítulo Dos, “Ley de Régimen de Tributario Interno”, se describe cuál es el objeto del Impuesto a la Renta, la definición de renta, los ingresos exentos del Impuesto a la Renta vigentes en el Ecuador, los gastos deducibles y no deducibles, exenciones y deducciones especiales, los impuestos diferidos vigentes.

Capítulo Tres denominado “Impuesto a las Ganancias NIC 12”, en este capítulo se realiza una revisión de la metodología necesaria, para efectuar el análisis de los Impuestos Diferidos a través del Método del Pasivo basado en el Balance.

Capítulo Cuatro, “Análisis de Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos aplicables en el Ecuador”, en este punto se aplica el Método del Pasivo basado en el Balance conforme la NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”, se establece el tipo de diferencia temporaria y se aplica la tasa impositiva del 22% de Impuesto a la Renta, se procede a

reconocer el Activo o Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido, en cada uno de los nueve casos aprobados por la Ley Orgánica de Incentivos de la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Capítulo Cinco, en este último capítulo se puede concluir que el presente tema de investigación está relacionado con la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador, las mismas que permitirá a las organizaciones reflejar en los estados financieros el impacto a nivel impositivo sobre el incremento o disminución de los activos registrados con cargo a los resultados y además reconocer el Impuesto Diferido por la diferencia entre su valor contable y tributario.

Capítulo uno

1. Marco Teórico

1.1 Historia de la contabilidad

“Existen varios testimonios sobre la historia de la Contabilidad.

1.1.1 Edad antigua

Hacia los seis mil años A.C. el hombre se había organizado en diferentes grupos entre ellos agricultores, pastores y cazadores, no contaban con medios de información y se requería para satisfacer diversas necesidades que se presentaban en el día a día. A raíz de las diversas necesidades que existían en aquella época se descubre la escritura, los números y una unidad de medida de valor.

En el Museo Semítico de Harvard, Boston, Massachusetts existe una evidencia contable que es una tablilla de barro antigua (6000 A.C.), de origen Sumerio (Mesopotamia). La contabilidad se practicaba en los países de Egipto, Mesopotamia, Grecia y Roma. En Roma se origina la partida doble, se usaba los libros denominados la Adversaria y el Codex.

1.1.2 Edad media

Los musulmanes, los reyes, los señores feudales y los monasterios que se hallaban en Europa, llevaban Contabilidad. En el siglo VIII, Venecia da mayor impulso a la Contabilidad. En el siglo XI, las cruzadas traen el auge mercantil al resto de Europa. En el siglo XV, las Repúblicas Italianas realizaron modificaciones a la partida romana.

1.1.3 Edad moderna

En Europa, la Contabilidad se propaga a raíz de la invención de la imprenta, en América se aplica la Contabilidad por partida doble. Fray Luca Paciolo, escribe la obra *Sunma de arithmética, geometría, proportioni et proportionalita*”, en uno de sus capítulos *Distinctio nona tractus XI, Trattato de’ compute* del escrivure, se refería a la Contabilidad.

1.1.4 Edad contemporánea

A partir del siglo XIX, se constituyen varias escuelas, se crea conceptos de depreciación, amortización, reservas, fondos. Se utiliza el Diario Mayor Único, el Sistema Centralizador, la Mecanización Contable y Electrónica Contable, utiliza la técnica de Costos de Producción”¹

1.2 Base legal de la contabilidad en Ecuador

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, organismo técnico con autonomía administrativa y económica, es la Institución responsable de vigilar y controlar a las Sociedades. En Ecuador se practica la Contabilidad a través de las siguientes bases legales:

1. Resolución No. 06.Q.ICI.004, de 21 de agosto de 2006, (R.O.348 04/09/2006), dispone a los entes regulados la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera.
2. Resolución No. ADM 08199, de 3 de julio de 2008, (R.O. Suplemento 37810/07/2008), ratifica la Adopción de las NIIF.
3. Resolución No. 08.G.DSC.010, de 20 de noviembre de 2008, (R.O. 49831/XII 2008), establece un cronograma de aplicación de Normas Internacionales de Información Financiera, desde enero del 2001.
4. Resolución No. SC.Q.ICI.CPAIFRS.11.01, se emiten las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF para PYMES.
5. Resolución No. 6, (R.O. Suplemento 94 23/XII/2009), se emite un Instructivo para la Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera por parte de los entes regulados por este ente de control.
6. Resolución No. 10, (R.O. 566, 28/10/2011), se emite el Reglamento de Aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) completas y NIIF para las PYMES.

¹Gertz Manero Federico, *Origen y evolución de la contabilidad: ensayo histórico* (México: Editorial Trillas S.A., tercera edición 1968), resumen 18 a la 150

7. Resolución No. SCVS-DNCDN-205-003, de 20 de marzo de 2015, se emite el Reglamento sobre la Información y Documentos que están obligadas a remitir anualmente a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, las Sociedades sujetas a su control y vigilancia.
8. Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 20 y 39 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que la Contabilidad se debe llevar por partida doble, en idioma castellano y en dólares de los Estados Unidos de América, tomando en consideración los principios contables de general aceptación.
9. Ley de Compañías Art. 290, dispone que todas las compañías deberán llevar la contabilidad en idioma castellano y expresarla en moneda nacional.

1.3 Reseña histórica de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

La globalización, exige que la comunicación sea uniforme en el mundo, para que cualquier persona pueda comprender lo que se trata de decir. En los últimos años la globalización trae beneficios significativos en la economía universal, entre ellos está el incremento de la producción por las nuevas inversiones extranjeras y el incentivo de actividades de innovación. En el mundo existe la necesidad de un lenguaje contable común y que la información financiera sea homogénea.

En este sentido, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se crea en el 2001, con la finalidad de desarrollar las normas generales de Contabilidad que sean fáciles de comprender, de calidad, que permitan a los inversionistas tomar decisiones económicas. El IASB, es el organismo responsable de elaborar y emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

1.4 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

“Son las Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)”.²

² IASB, “*Normas Internacionales*”2014, A660

Conforme lo establece el IASB, esas Normas comprenden: Normas Internacionales de Información Financiera; Normas Internacionales de Contabilidad; Interpretaciones CINIIF; Interpretaciones del SIC.

1.5 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

“Son un conjunto de estándares creados en Londres, por el IASB que establecen la información que debe presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo con sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera. Son normas contables de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa”³

1.6 ¿Cuáles son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)?

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son las siguientes:

Tabla 1 Normas Internacionales de Información Financiera vigentes

No.	Nombre de la norma
NIIF 1	Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera
NIIF 2	Pagos Basados en Acciones
NIIF 3	Combinaciones de Negocios
NIIF 4	Contratos de Seguro
NIIF 5	Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas
NIIF 6	Exploración y Evaluación de Recursos Minerales
NIIF 7	Instrumentos Financieros Información a Revelar
NIIF 8	Segmentos de Operación
NIIF 9	Instrumentos Financieros
NIIF 10	Estados Financieros Consolidados
NIIF 11	Acuerdos Conjuntos
NIIF 12	Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades
NIIF 13	Medición del Valor Razonable
NIIF 14	Cuentas de Diferimiento de Actividades Reguladas
NIIF 15	Ingreso de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Fuente: IASB, “NIIF”, 2015

³ https://es.wikipedia.org/wiki/Normas_Internacionales_de_Contabilidad

1.7 ¿Cuáles son las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)?

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), vigentes son las siguientes:

Tabla 2 Normas Internacionales de Contabilidad vigentes

No.	Título de la norma
NIC 1	Presentación de Estados Financieros
NIC 2	Inventarios
NIC 7	Estado de Flujos de Efectivo
NIC 8	Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores
NIC 10	Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa
NIC 11	Contratos de Construcción
NIC 12	Impuesto a las Ganancias
NIC 16	Propiedades, Planta y Equipo
NIC 17	Arrendamientos
NIC 19	Beneficios a los Empleados
NIC 20	Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información Revelar Sobre Ayudas Gubernamentales
NIC 21	Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera
NIC 23	Costos por Préstamos
NIC 24	Información a Revelar sobre Partes Relacionadas
NIC 26	Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro
NIC 27	Estados Financieros Separados
NIC 28	Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos
NIC 29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias
NIC 32	Instrumentos Financieros: Presentación
NIC 33	Ganancias por Acción
NIC 34	Información Financiera Intermedia
NIC 36	Deterioro del Valor de los Activos
NIC 37	Provisiones, Pasivos, Contingentes y Activos Contingentes
NIC 38	Activos Intangibles
NIC 39	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
NIC 40	Propiedades de Inversión
NIC 41	Agricultura

Fuente: IASB, "NIIF", 2015.

Elaboración: Autor

1.8 Interpretaciones CINIIF

Las Interpretaciones CINIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, conforme las NIIF, publicadas en el año 2015, comprenden:

- | | |
|----------|---|
| CINIIF 1 | Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares |
| CINIIF 2 | Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares |
| CINIIF 4 | Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento |

CINIIF 5	Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la Participación en Mercados Específicos - Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos
CINIIF 7	Aplicación del Procedimiento de Re-expresión según la NIC 29 Información Financiera en Economía Hiperinflacionarias
CNIIF 10	Información Financiera Intermedia y Deterioro del Valor
CNIIF 12	Acuerdos de Concesión de Servicios
CNIIF 13	Programas de Fidelización de Clientes
CNIIF 14	NIC 19- El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de mantener un nivel Mínimo de Financiación y su Interacción
CNIIF 15	Acuerdos para la construcción de inmuebles
CNIIF 16	Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero
CNIIF 17	Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo
CNIIF 18	Transferencias de Activos procedentes de Clientes
CNIIF 19	Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio
CNIIF 20	Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto
CNIIF 21	Gravámenes

1.9 Interpretaciones del SIC

Las Interpretaciones del SIC emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, conforme las NIIF, publicadas en el año 2015, comprenden:

SIC-7	Introducción del Euro
SIC-10	Ayudas Gubernamentales-Sin Relación Específica con Actividades de Operación
SIC-15	Arrendamientos Operativos-Incentivos
SIC-25	Impuestos a las Ganancias-Cambios en la Situación Fiscal de una Entidad o de sus Accionistas
SIC-27	Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento
SIC-29	Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar

SIC-31 Ingresos-Permutas de Servicios de Publicidad

SIC-32 Activos Intangibles-Costos de Sitios Web

1.10 Implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera en el Ecuador

Con Resolución No. 08.G.DSC.010, la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, presenta el cronograma de implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera, a través de 3 grupos:

Tabla 3 Cronograma de Implementación NIIF (Ecuador)

Grupo 1 Año: 2010	Grupo 2 Año: 2011	Grupo 3 Año: 2012
Las compañías y los entes regulados por la Ley de Mercado de Valores	Las compañías que tengan activos totales iguales o superiores a US \$ 4'000.000,00 al 31 de diciembre del 2007 Las compañías Holding o tenedoras de acciones, que voluntariamente hubieren conformado grupos empresariales	Las demás compañías no consideradas en el grupo 1 y 2 aplicarán las Normas Internacionales de Información Financiera para PYMES
Las compañías que ejercen actividades de auditoría externa	Las compañías de economía mixta y las que bajo la forma jurídica de sociedades constituya el Estado y entidades del sector público	
	Las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas Y las asociaciones que estas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador	

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros
Elaboración: Autor.

La Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, a efecto de realizar el control a las Sociedades, sobre la aplicación de las NIIF, mediante Resolución No. SC.ICL.CPAIFRS.G.11.010, de 11 de octubre del 2011, expide el *“Reglamento de aplicación de las Normas de Información Financiera NIIF, completas y de la Norma Internacional Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF para las PYMES, para las compañías sujetas al control y vigilancia de la Superintendencia de Compañías”*.

1.10.1. Estados Financieros

“Son reportes que se elaboran al finalizar un periodo contable, con el objeto de proporcionar información sobre la situación económica y financiera de la empresa, la cual permite examinar los resultados obtenidos y evaluar el potencial económico de la entidad”⁴.

1.10.2. Objetivo

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas”⁵.

1.10.3. Elementos de los Estados Financieros

“Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera en el balance son los activos, los pasivos y el patrimonio. Los elementos directamente relacionados con la medida del rendimiento en el estado de resultados son los ingresos y los gastos”⁶

- **Activo**

“Es un recurso: a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y b) del que de la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro”⁷

“Son todos los valores, bienes y derechos de propiedad de la empresa”⁸

⁴ Zapata Sánchez Pedro, *Contabilidad General* (Bogotá: Gráficas de la Sabana Ltda., 2011) 60

⁵ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), *Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2011* (London, IFRS la traducción al español se publica por la Corporación de Estudios y Publicaciones en Ecuador, 2011) A396

⁶ IASB, “*Normas Internacionales*”, 2011, A40

⁷ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, *Normas Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2014*, (London: IFRS la traducción al español se publica por Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014) A1249

⁸ Bravo Valdivieso Mercedes, *Contabilidad General* (Quito: Escobar Impresores, 2013) 4

- **Pasivo**

“Cantidad que debe una persona (deudor) a otra (acreedor), pagadera en dinero, o en bienes o en servicios”⁹

“Es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”¹⁰

- **Patrimonio**

“Parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos MC.4.4 (c)”.

“Es el derecho del propietario o propietarios sobre el activo de la empresa”¹¹

- **Ingreso**

“Dinero o su equivalente ganado o devengado o acumulado durante un periodo contable que aumenta el total del activo neto existente con anterioridad, y que procede de las ventas y las rentas de cualquier tipo de bienes o servicios y de la recepción de donaciones y ganancias accidentales de cualquier procedencia externa”¹²

“Incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones que dan como resultado aumentos del patrimonio, y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio MC.4.25 (a)”¹³.

⁹Kohler E.L. *Diccionario para Contadores* (México: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana, 1974) 406

¹⁰ IASB, “*Normas Internacionales*”, 2014, A1221

¹¹ Bravo, “*Contabilidad General*” 5

¹²Kohler “*Diccionario para contadores*” 307

¹³ IASB, “*Normas Internacionales*”, 2011, A1295

- **Gastos**

“Constituyen los desembolsos necesarios que se realizan para cumplir con los objetivos de la empresa como: sueldos servicios básicos, suministros y materiales, etc.”¹⁴

“Son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio MC. 4.25 (b)”¹⁵

1.10.4. Clases de Estados Financieros

Conforme las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), los Estados Financieros son los siguientes:

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultados Integrales
- Estado de Cambios en el Patrimonio
- Estado de Flujos de Efectivo

Adicionalmente, notas que incluyen resumen de políticas contables significativas y otra información explicativa e información comparativa con respecto al año anterior.

Las empresas deben presentar los Estados Financieros por lo menos una vez al año, incluyendo la información comparativa, en caso de que el cierre del periodo sea mayor o menor a un año, se deberá indicar a que periodo corresponde.

- **Estado de Situación Financiera**

“Es un Informe contable que presenta ordenada y sistemáticamente las cuentas de activo, pasivo y patrimonio, y determina la posición financiera de la empresa en un momento determinado”¹⁶

¹⁴ Bravo, “*Contabilidad General*” 5

¹⁵ IASB, “*Normas Internacionales*”, 2011, A1292

¹⁶ Zapata, “*Contabilidad General*”, 63

- **Estado de Resultados Integrales**

“Denominado también Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Rentas y Gastos, Estado de Operaciones, etc. Se elabora al finalizar el periodo contable con el objeto de determinar la situación económica de la empresa”¹⁷

- **Estado de Flujo de Efectivo**

El Estado de Flujo de Efectivo presenta el flujo de efectivo de una empresa en un periodo determinado, permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos de una entidad.

“Flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo”¹⁸

1.10.5. Políticas contables

“Son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros”¹⁹

1.10.6. Información comparativa

“Una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente”²⁰

1.10.7. Reconocimiento de Activos y Pasivos

- **Reconocimiento de Activos**

Se efectúa en los siguientes casos:

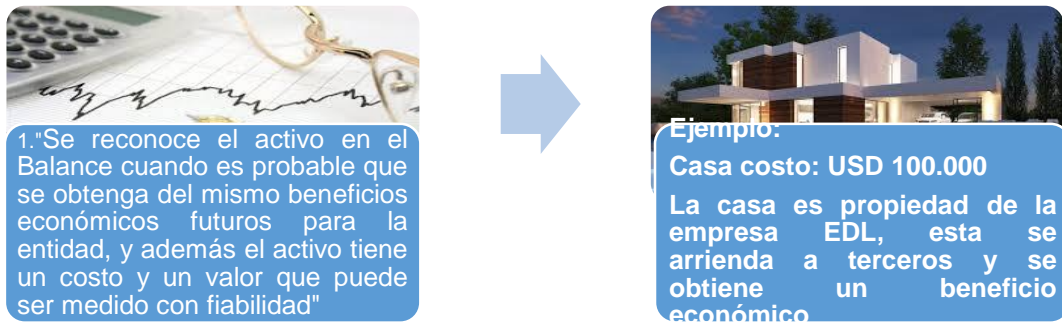
¹⁷ Bravo, “*Contabilidad General*”, 191

¹⁸ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A715

¹⁹ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A736

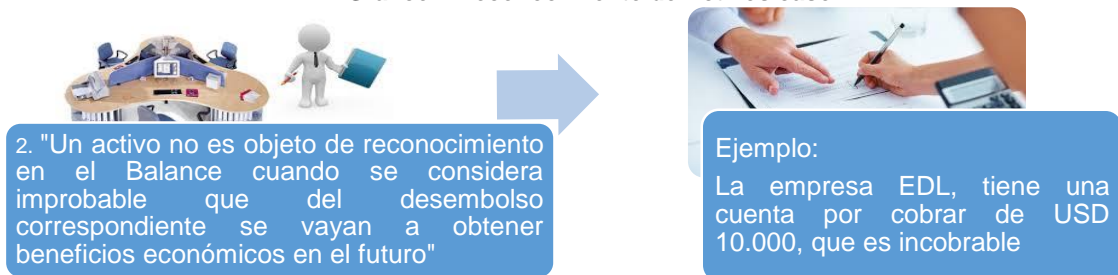
²⁰ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A669

Gráfico 1 Reconocimiento de Activos caso N°1



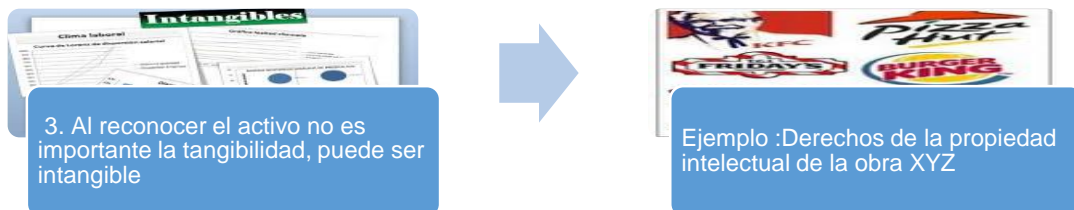
Fuente: IASB, "NIIF", 2011, A48
Elaboración: Autor.

Gráfico 2 Reconocimiento de Activos caso N°2



Fuente: IASB, "NIIF", 2011, A48
Elaboración: Autor.

Gráfico 3 Reconocimiento de Activos caso N°3



Fuente: IASB, "NIIF", 2011
Elaboración: Autor.

- **Reconocimiento de Pasivos:**

Gráfico 4 Detalle de Reconocimiento de Pasivos

Se reconoce un pasivo cuando:

- 1. La obligación contraída en el presente (nace de contratos o obligación legal).
- 2. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar al nacimiento de un pasivo.
- 3. Las transacciones que se van a realizar en el futuro no dan lugar a reconocer un pasivo.
- 4. Provisiones que califican.

Fuente: IASB, "NIIF", 2011
Elaboración: Autor.

1.11 Medición de los Estados Financieros

En los Estados Financieros se aplican diferentes bases de medición, entre ellas se detallan las siguientes:

1.11.1 Costo Histórico

“Los activos se registran por el importe de efectivo y otras partidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición. Los pasivos se registran al importe de los productos recibidos a cambio de incurrir en la obligación o, en algunas circunstancias (por ejemplo en el caso de los impuestos a la ganancias), por los importes de efectivo y equivalentes en efectivo que se espera pagar para satisfacer el correspondiente pasivo, en el curso normal de la operación”²¹

1.11.2 Costo Corriente

“Los activos se llevan contablemente por el importe de efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se llevan contablemente por el importe sin descontar de efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente”²²

1.11.3. Valor Razonable

“Es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición”²³

²¹ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2011, A50



²² IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2011, A50

²³ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A702

1.11.4. Valor Presente

“Los activos se ajustan al valor presente en los flujos de caja futuros descontados que se espera el activo generará en el curso”²⁴

Gráfico 5 Detalle de Valor Presente

Activos	Pasivos
	
<input type="checkbox"/> "Los activos se llevan contablemente al valor presente descontado las entradas netas de efectivo que se espera genere la partida en el curso normal de la operación"	<input type="checkbox"/> "Los pasivos se llevan por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas en el curso normal de operación"

Fuente: (IASB NIIF, 2014) A50
Elaboración: Autor.

1.12 Principio del Devengado

“Principio de contabilidad. Cuando un resultado se contabiliza al existir un hecho substancial, una acción que lo genere. Reconocido es lo que muestra el derecho y su existencia. El resultado debe ser imputado al periodo en que se produjo el hecho o acción que lo generó, es decir tiene que acaecer el hecho que lo generó”²⁵

“El principio del devengo establece el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos en función de la corriente real de bienes y servicios, en vez de hacerlo atendiendo a las corrientes monetarias que se produzcan. La aplicación del principio del devengo a la contabilidad proporciona una información más fiable y relevante que el principio de caja. Este criterio es uno de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a nivel internacional. Reconocer las operaciones bajo este criterio implica que la operación se debe registrar en el momento en que ocurre el hecho económico que la genera, con

²⁴Estupiñán Gaitán, Rodrigo. Estados Financieros Básicos bajo NIC/NIIF (2a. ed.). Colombia: Ecoe Ediciones, 2012) 45

²⁵ Greco Orlando, *Diccionario de Finanzas* (Argentina: Valleta Ediciones, 2004) 107

independencia de si fue contratado, facturado, pagado o cobrado, o de su formalización mediante un contrato, factura o cualquier otro documento”²⁶

²⁶ <https://es.wikipedia.org/wiki/Devengo>

Capítulo dos

2. Ley de Régimen Tributario Interno

2.1. Facultad reglamentaria

El Art. 120 numeral (6) de la Constitución de la República del Ecuador establece que es atribución de la Asamblea Nacional, expedir, codificar, reformar y derogar leyes e interpretarlas con carácter obligatorio.

El Art. 305 de la Constitución de la República del Ecuador expresa que es competencia exclusiva de la función ejecutiva la creación de aranceles y la fijación de sus niveles.

Conforme lo dispuesto en la Constitución de la República del Ecuador el orden jerárquico de las normas es el siguiente:²⁷

Gráfico 6 Orden Jerárquico de Aplicación de las Normas



Fuente: Constitución de la República del Ecuador (*Corporación de Estudios y Publicaciones*)
Elaboración: Autor

2.2. Concepto de renta

El Diccionario enciclopédico ilustrado Océano Uno, define a la Renta como un beneficio periódico que produce una cosa.

²⁷ Constitución de la República del Ecuador, (*Corporación de Estudios y Publicaciones*: Quito, 2012) 125

La Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 2 considera Renta, los ingresos de fuente ecuatoriana que se obtengan a título gratuito o a título oneroso que provengan del trabajo del capital o de ambas fuentes consistentes en dinero, especies o servicios; y, o los ingresos obtenidos en el exterior por personas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

2.3. Objeto del Impuesto a la Renta

Conforme lo establece el Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el objeto de este impuesto es gravar la renta global (ingresos totales anuales) que obtengan las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades nacionales o extranjeras.

2.4. Sujetos del Impuesto a la Renta

2.4.1 Sujeto Activo

El Art. 23 del Código Tributario define como sujeto activo al ente público acreedor del tributo.

El acreedor del tributo es el Estado, a través de órganos que representan el poder fiscal como la administración central, la administración seccional y la administración tributaria de excepción.

2.4.2 Sujeto Pasivo

El Art. 24 del Código Tributario determina que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considera también sujetos pasivos a: herencia yacentes, comunidades de bienes, otras sociedades de hecho que no tengan personería jurídica que tengan derechos y obligaciones.

2.5. Ingresos Exentos del Impuesto a la Renta vigentes en Ecuador

Según el Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, los ingresos exentos son:

Tabla 4Detalle de ingresos exentos de impuesto a la renta vigentes en Ecuador

No.	Concepto
1	Dividendos y utilidades, calculados después del pago del I.R.
	Dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades
2	Ingresos obtenidos por las Instituciones del Estado y por las Empresas Públicas
3	Ingresos que están exonerados de acuerdo a Convenios Internacionales
4	Los de los estados extranjeros y Organismos Internacionales generados por los bienes que posean en el país, bajo la condición de reciprocidad
5	Ingresos obtenidos por las instituciones privadas sin fines de lucro legalmente constituidas
6	Intereses que reciben las personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país
7	Ingresos que reciben los beneficiarios del IESS, por prestaciones, pensiones patronales jubilares. Y los que reciben los miembros de la fuerza pública del ISSFA, del ISSPOL y los pensionistas del Estado
8	Ingresos que reciben los institutos de educación superior del estado amparados por la Ley de Educación Superior
10	Ingresos por premios de loterías o sorteos que auspicia la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría
11	Viáticos que reciben los funcionarios y empleados del Estado
	Rancho que reciben los miembros de la fuerza pública
	Gastos de viaje, hospedaje y alimentación que reciben los funcionarios, empleados y trabajadores del sector privado, sustentado con los documentos de respaldo
11.1	La Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneración
11.2	Asignaciones que entregan el estado, los empleadores, Organismos Internacionales, Gobiernos de países extranjeros y otros, por concepto de becas para financiar estudios de especialización o capacitación en instituciones de educación superior
11.3	Ingresos que recibe el trabajador por bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, que no exceda los montos establecidos en el Código de Trabajo
12	Ingresos obtenidos por los discapacitados que se encuentran calificados por el CONADIS y los de la tercera edad mayores a 65 años, en un monto equivalente a la fracción básica gravada con tarifa cero
13	Ingresos provenientes de inversiones no monetarias efectuadas por sociedades que tengan suscritos con el Estado contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos
14	Ingresos obtenidos por la venta ocasional de inmuebles, acciones o participaciones
15	Ingresos que obtengan los fideicomisos mercantiles
15.1	Los rendimientos por depósitos a plazo fijo
	Los rendimientos financieros obtenidos por personas naturales por las inversiones en valores en renta fija
	Los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión
16	Las indemnizaciones que se reciben por seguros, (exceptuando de lucro cesante)
17	Los intereses que pagan los trabajadores por préstamos concedidos por los empleadores para adquisición de acciones o participaciones de la empresa
18	Compensación económica para el salario digno
19	Los ingresos que reciban las organizaciones previstas en la Ley de Economía Popular y Solidaria, para lo cual las utilidades deben ser reinvertidas en la propia organización
20	Los excedentes percibidos por los miembros de las Organizaciones previstas por la Ley de economía Popular y Solidaria
21	Las transferencias económicas directas no reembolsables que entregue el estado a personas naturales y sociedades por programas de agro-forestaría
22	Los rendimientos financieros originados en la deuda pública ecuatoriana

Fuente: LRTI

Elaboración: Autor

2.6. Gastos Deducibles

2.6.1 Remuneraciones y Beneficios Sociales

El Art. 28 (1) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece las remuneraciones y beneficios sociales para su deducción, se adjunta detalle:

Tabla 5 Remuneraciones y beneficios sociales

RALORTI	Remuneraciones y beneficios sociales
Art. 28 (a)	Remuneraciones pagadas a los trabajadores en retribución a sus servicios como:
	<p>Sueldos y salarios Comisiones Bonificaciones legales Remuneraciones complementarias Alimentación</p> <p>El Art. 10 (9) de la Ley de Régimen Tributario Interno señala los porcentajes de deducción: Sobre los que se aporte al IEES, por incremento neto de empleo de trabajadores directos. Deducción: 100% adicional por el primer ejercicio económico en que se produzca siempre que se haya mantenido 6 meses consecutivos o más dentro del respectivo ejercicio.</p> <ul style="list-style-type: none"> - La deducción adicional no aplica para contrataciones de trabajadores que hayan sido dependientes del mismo empleador de parientes dentro del 4to. Grado de consanguinidad y 2do. Afinidad o de partes relacionadas del empleador en los 3 años anteriores. - Pagos por remuneraciones y beneficios sociales a adultos mayores y emigrantes retornados mayores de 40 años. Deducción: 150% adicional (2 años), a partir de la celebración del contrato. - Pagos remuneraciones y beneficios sociales a discapacitados o trabajadores que tengan conyugues o hijos con discapacidad dependientes suyos. Deducción: 150% adicional. - Nuevas inversiones en zonas económicas deprimidas y de fronteras y se contrate trabajadores residentes en dichas zonas. Deducción: 100% (5 años). - Será deducible la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores. - En el caso de administradores de las entidades del sistema financiero nacional, solo serán deducibles las remuneraciones y beneficios establecidos por la ley.
Art. 28 (b)	Los beneficios sociales pagados a los trabajadores o en beneficio de ellos en concepto de:
	Vacaciones, enfermedad, servicios médicos, capacitación, educación, otras prestaciones sociales establecidas en la Ley, en contratos individuales o colectivos, actas transaccionales o sentencias ejecutoriadas.
Art. 28 (c)	Gastos relacionados con la contratación de:
	Seguros privados de vida. Retiro o de asistencia médica privada. Atención médica pre-pagada a favor de los trabajadores.
Art. 28 (d)	Aportes
	Aportes patronales y fondos de reservas pagados al IEES. Aportes Individuales que haya asumido el empleador. Estos gastos son deducibles si están pagados hasta la fecha de presentación de la declaración del Impuesto a la Renta.
Art. 28 (e)	Indemnizaciones laborales

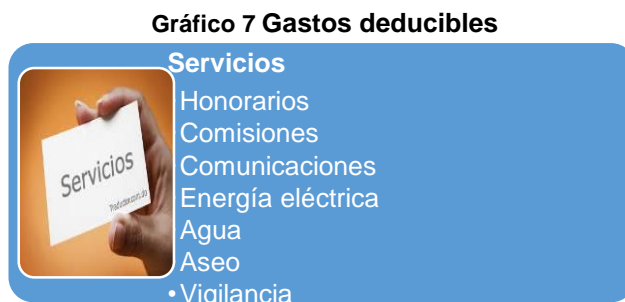
	Conforme lo detallado en el acta de finiquito debidamente legalizada o constancia judicial respectiva en la parte que no exceda a lo determinado en el Código de Trabajo, en los Contratos Colectivos de Trabajo, Ley de Servicio Civil. En los casos en que los pagos a trabajadores públicos y privados o a los servidores y funcionarios de las entidades que integran el sector público ecuatoriano por concepto de indemnizaciones laborales excedan a lo determinado por el Código de Trabajo o por la Ley de Servicio Civil se aplicará la respectiva retención.
Art. 28 (f)	Las provisiones que se efectúen para atender el pago de:
	Desahucio. Pensiones jubilares patronales (por lo menos 10 años de trabajo). De conformidad con el estudio actuarial pertinente, elaborado por sociedades o profesionales debidamente registrados en la Superintendencia de Compañías, o Bancos.
Art. 28 (g)	Valores o diferencias efectivamente pagados en el correspondiente ejercicio económico por desahucio y pensiones jubilares
	Cuando no se hubieren efectuado provisiones para jubilación patronal o desahucio o si las efectuadas fueren insuficientes. Las provisiones en exceso y las que no vayan a ser utilizadas por cualquier causa, deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables.
Art. 28 (h)	Provisiones efectuadas para cubrir el valor de:
	Indemnizaciones o compensaciones que deban ser pagadas a trabajadores por terminación del negocio o de contratos a plazo fijo laborales específicos de ejecución de obras o prestación de servicios. Las provisiones no utilizadas deberán revertirse a resultados como otros ingresos gravables del ejercicio en que fenece el negocio o el contrato.
Art. 28 (i)	Los gasto de:
	Viaje, hospedaje, Alimentación, realizados por empleados y trabajadores del sector privado y de las empresas del sector público sujetas al pago del Impuesto a la Renta que no hubieran recibido viáticos por razones inherentes a su función y cargo. Estos gastos estarán respaldados por la liquidación que presentará el trabajador, funcionario o empleado y el comprobante de venta, realizados por empleados y trabajadores del sector privado y de las empresas del sector público sujetas al pago del Impuesto a la Renta que no hubieran recibido viáticos por razones inherentes a su función y cargo. Estos gastos estarán respaldados por la liquidación que presentará el trabajador, funcionario o empleado y el comprobante de venta. El Art. 10 (6) de la Ley de Régimen Tributario dispone que los gastos de viaje y estadía necesarios para la generación del ingreso no podrán excederse del 3% del ingreso gravado del ejercicio. Sociedades nuevas 100% del gasto durante los 2 primeros años.
Art. 28 (j)	Los costos de:
	Movilización del empleado o trabajador y su familia y traslado de menaje de casa, cuando el trabajador haya sido contratado para prestar servicios en otro lugar distinto al de su residencia habitual así como los gastos de retorno del trabajador y su familia a su lugar de origen y los de movilización del menaje de casa.
Art. 28 (k)	Provisiones para atender el pago de:
	Fondo de reserva, vacaciones, décimo tercero, décimo cuarto, de empleados y trabajadores, siempre y cuando estén en los límites que la normativa laboral lo permita.
Art. 28 (l)	Los gastos correspondientes a:
	Agasajos para trabajadores. Bonificaciones. Otros emolumentos pagados a trabajadores a título individual. En base al estudio actuarial elaborado por sociedades o profesionales registrados en la Superintendencia de Compañías o Bancos.

Fuente: RALRTI

Elaboración: Autor

2.6.2. Servicios

Conforme lo dispuesto en el Art. 28 (2) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera gastos deducibles a los costos de servicios prestados por terceros que sean utilizados para obtener, mantener, y mejorar los ingresos gravados y no exentos como:



Fuente: Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno
Elaboración: Autor

2.6.3. Créditos incobrables

Conforme lo dispuesto en el Art. 28 (3) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, serán deducibles los valores registrados por deterioro de activos financieros que corresponden a créditos incobrables generados en el ejercicio fiscal originados en operaciones del giro ordinario del negocio.

El límite máximo para que un gasto sea deducible por provisiones de créditos incobrables son los siguientes:

1. El 1% anual de los créditos comerciales del periodo fiscal.
2. La provisión acumulada para créditos incobrables no puede ser mayor del 10 % de la cartera total.

Los créditos concedidos por la sociedad al socio, a su cónyuge, a sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, sociedades relacionadas, son gasto no deducible.

Las cuentas incobrables se dan de baja en los siguientes casos:

- a) Antigüedad mayor a 2 años en la Contabilidad.
- b) Cuando ha transcurrido más de 3 años desde la fecha de vencimiento original del crédito.
- c) Cuando ha prescrito la acción de cobro del crédito.

- d) En el caso de quiebra o insolvencia del deudor
 Quiebra= Persona Jurídica
 Insolvencia = Persona natural dictamen de un juez
- e) Sociedades liquidadas

2.6.4. Suministros y materiales

Conforme lo dispuesto en el Art. 28 numeral 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, son deducibles los suministros y materiales que han sido utilizados o consumidos por el contribuyente entre ellos:



Fuente: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno
 Elaboración: Autor

2.6.5. Reparación y mantenimiento

Conforme lo dispuesto en el Art. 28 numeral 5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, son deducibles los costos y gastos que se ha pagado por reparaciones, mantenimiento de edificio, muebles, equipos, vehículos e instalaciones que integren los activos del negocio es importante denotar que las rehabilitaciones y mejoras son gasto no deducible.

2.6.6. Depreciación de activos fijos

Conforme lo dispuesto en el Art. 28 numeral 6 literal (a) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la depreciación de los activos fijos

se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable.

La Depreciación de activos fijos para que sea un gasto deducible, no podrá superar los porcentajes establecidos en el Art. 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, los cuales se detallan a continuación:

- a) Inmuebles (excepto terrenos), naves, aeronaves, barcas y similares 5% anual;
- b) Instalaciones, maquinarias, equipos y muebles 10% anual;
- c) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual;
- d) Equipos de cómputo y software 33% (33,33%) anual.

2.6.7. Métodos de depreciación

Para calcular el valor de la depreciación debe observarse los métodos recomendados por la Norma Internacional de Contabilidad 16, entre ellos tenemos los siguientes:

- Método línea recta
- Método de saldos decrecientes
- Método unidades de producción y sus variantes

Depreciación Lineal

“La Depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie”

Fórmula:²⁸

$$iD = \frac{C - J}{n}$$

Simbología Utilizada:

C= Costo inicial del activo

J= Valor residual o desecho del activo

²⁸ Jhmores (Manual de Matemáticas Financiera)

n= Número de años de la vida estimada del activo

Ejemplo 1. La empresa EDL, compró el 1 de enero de 2014, 1 mini buseta, marca NPR REWARD, en USD 84.000,00 se estima un valor residual de USD 500,00 y una vida útil de 5 años. ¿Cuál es el valor que se debe depreciar cada año?

Tabla 6 Depreciación empresa “EDL”

A	B	C	D	E
Época	Fecha	Cargo anual por depreciación	Acumulación del fondo de reserva para depreciación	Valor en libros
Compra	Enero 1, 2014	-	-	84.000,00
Final del 1er. Año	Enero 1, 2015	16.100,00	16.100,00	67.900,00
Final del 2º. Año	Enero 1, 2016	16.100,00	32.200,00	51.800,00
Final del 3er. Año	Enero 1, 2017	16.100,00	48.300,00	35.700,00
Final del 4º. Año	Enero 1, 2018	16.100,00	64.400,00	19.600,00
Final del 5º. Año	Enero 1, 2019	16.100,00	80.500,00	3.500,00
Total		80.500,00		

Fuente: JHMORE (Manual de Matemáticas Financiera)

Elaboración: Autor

$$iD = \frac{C - J}{n}$$

$$iD = \frac{84.000 - 3.500}{5}$$

$$iD = 16.100$$

El valor a depreciar cada año es de US \$ 16.100,00.

Tabla 7 Registro contable

Fecha	Detalle	Debe	Haber
2015	----- x -----		
dic-31	Gasto depreciación Depreciación acumulada de vehículos P/ registrar el cargo anual por depreciación a través del método línea recta.	16,100,00	16,100,00

Fuente: Pedro Zapata

Elaboración: Autor

Se concluye que el valor de US \$ 16.100,00 es un gasto deducible para la empresa EDL, en razón de que no supera el 20% del costo del vehículo que establece el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario.

2.6.8. Método de saldos decrecientes

“El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil”

Ejemplo 1. La empresa EDL, compró el 1 de enero de 2014, 1 máquina para imprenta, marca OFFSET, en USD 18.000,00 se estima un valor residual de USD 2.000,00 y una vida útil de 10 años.

Fórmula:

$$\text{Valor a depreciar} = (\text{Valor actual} - \text{Valor Residual})$$

Detalle:

$$\text{Valor a depreciar} = (18.000 - 2.000)$$

$$\text{Valor a depreciar} = (16.000)$$

Tabla 8 Depreciación

Años de vida útil	Descendente	Por	Gasto depreciación	Depreciación acumulada
1	10/55	(18.000-2000)	2.909,09	2.909,09
2	9/55	(18.000-2000)	2.618,18	5.527,27
3	8/55	(18.000-2000)	2.327,27	7.854,54
4	7/55	(18.000-2000)	2.036,36	9.890,90
5	6/55	(18.000-2000)	1.745,45	11.636,35
6	5/55	(18.000-2000)	1.454,55	13.090,90
7	4/55	(18.000-2000)	1.163,64	14.254,54
8	3/55	(18.000-2000)	872,73	15.127,27
9	2/55	(18.000-2000)	581,82	15.709,09
10	1/55	(18.000-2000)	290,91	16.000,00
55			16.000,00	

Fuente: Zapata Sánchez Pedro

Elaboración: Autor.

Tabla 9 Cálculo de depreciación

Cálculo				
1º año 16.000	X	$\frac{10}{55}$	=	2.909,09
2º año 16.000	X	$\frac{9}{55}$	=	2.618,18
3º año 16.000	X	$\frac{8}{55}$	=	2.327,27
4º año 16.000	X	$\frac{7}{55}$	=	2.036,36
5º año 16.000	X	$\frac{6}{55}$	=	1.745,45
6º año 16.000	X	$\frac{5}{55}$	=	1.454,55
7º año 16.000	X	$\frac{4}{55}$	=	1.163,64
8º año 16.000	X	$\frac{3}{55}$	=	872,73
9º año 16.000	X	$\frac{2}{55}$	=	581,82
10º año 16.000	X	$\frac{1}{55}$	=	290,91

Fuente: J.H.MOORE Manual de Matemáticas Financiera

Elaboración: Autor.

Tabla 10 Registro contable de depreciación

Fecha	Detalle	Debe	Haber
2015 dic-31	----- x ----- Gasto depreciación Depreciación acumulada de maquinaria P/ registrar la depreciación por el primer año (*)	2.909,09	2.909,09

Fuente: Autor.

Elaboración: Autor.

Se concluye el valor a depreciar en el primer año es de USD 2.909,09, se reconoce como gasto deducible USD 1.800 y gasto no deducible USD 1.109,09 en razón de que supera el porcentaje del 10% del costo de la maquinaria límite establecido en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

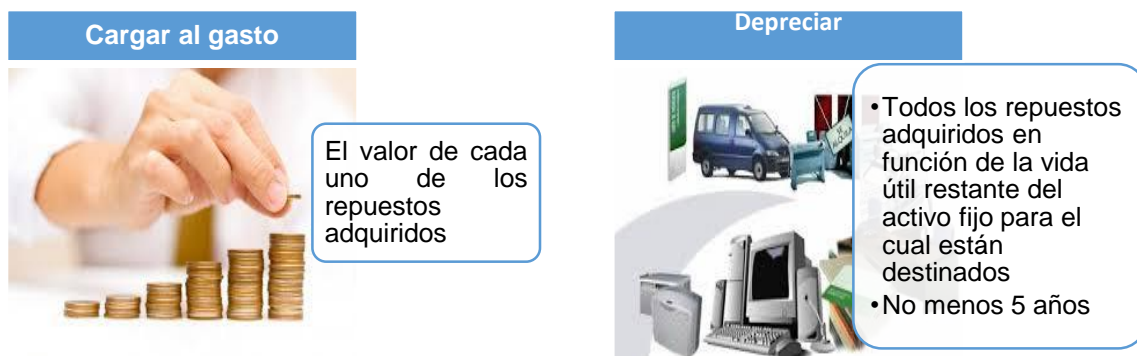
2.6.9. Método unidades de producción y sus variantes

“El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada”

- **Depreciación de Repuestos**

De la lectura del Art. 28 numeral 6 literal (b) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, se concluye que los repuestos comprados por el contribuyente para el mantenimiento exclusivo de un activo fijo pueden cargarse al gasto o también se puede depreciar.

Gráfico 9 Depreciación de repuestos



Fuente: RALRTI

Elaboración: Autor.

Con autorización previa del Director del SRI, se cambiará el sistema que se haya adoptado.

- **Depreciación acelerada**

El Art. 28 numeral 6 literal (c) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que la depreciación acelerada podrá considerarse para los bienes nuevos que tienen vida útil de al menos 5 años, que no procede en el caso de bienes usados adquiridos por el contribuyente ni tampoco para bienes ingresados en el país bajo el régimen suspensivo de tributos.

- **Depreciación de bienes usados**

De la lectura realizada al Art. 28 numeral 6 literal (d) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, se concluye que la depreciación de bienes usados se realiza por el costo de adquisición para lo cual se debe calcular el resto de vida útil del bien usado y sumar la vida útil que transcurrió con anteriores propietarios del bien.

- **Depreciación de activos revaluados**

El Art. 28 numeral 6 literal (f) del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que cuando un contribuyente haya procedido a la revaluación de los activos, la depreciación que corresponde a dicho activo no es deducible, si se asigna un valor nuevo a los activos que están completamente depreciados, no se podrá volver a depreciar. En el caso de venta de bienes revaluados se debe considerar como ingreso grabable la diferencia entre el precio de venta y el valor residual sin considerar el revalúo.

2.6.10. Amortización

“Término contable que denota el desgaste técnico por la explotación directa o indirecta de los intangibles”²⁹

El Art. 28 numeral 7 literal (a) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que:

²⁹ Zapata Sánchez Pedro, *Contabilidad General* (Bogotá: Gráficas de la Sabana Ltda., 2011) 182

a) La amortización de rubros, que de acuerdo a la técnica contable, deban ser reconocidos como activos para ser amortizados, se realizará en un plazo no menor de 5 años a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales. La amortización de los gastos por concepto de desarrollo, que de acuerdo a la técnica contable, deban ser reconocidos como activos para ser amortizados, se realizará en las mismas condiciones del primer inciso de este literal, y se efectuará de acuerdo a la vida útil del activo o en un plazo de 20 años.

b) En el caso de la amortización de activos correspondientes a regalías, que se originen en operaciones con partes relacionadas, el gasto por amortización será deducible conforme las reglas establecidas para la deducibilidad del gasto por concepto de regalías establecidas en este reglamento; y,

c) Las inversiones relacionadas con la ejecución de los contratos celebrados con el estado o entidades del sector público, en virtud de los cuales el contratista se obliga a ejecutar una obra, financiarla y operarla por cierto lapso, vencido el cual la obra ejecutada revierte sin costo alguno para el estado o a la entidad del sector público contratante. Estas inversiones se amortizarán en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales y por el lapso contractualmente estipulado para que el contratista opere la obra ejecutada.

2.6.11 Pérdidas

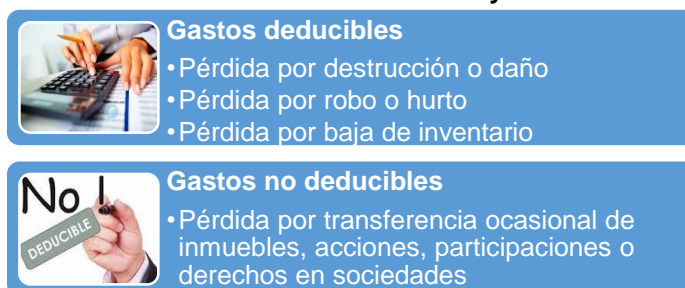
“La Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 11 define “Se entenderá como utilidades o pérdidas las diferencias resultantes entre ingresos gravados que no se encuentren exentos menos los costos y gastos deducibles”.

Según lo dispone el Art. 10 numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, las pérdidas comprobadas por caso fortuito o fuerza mayor o delitos que afecten económicamente a los bienes de la respectiva actividad generadora del ingreso en la parte que no fuera cubierta por indemnización o seguro y que no se haya registrado en los inventarios, es deducible.

Para fines tributarios, los socios no pueden compensar las pérdidas de la sociedad con sus propios ingresos.

A continuación se presenta un detalle de gastos deducibles y no deducibles.

Gráfico 10 Gastos deducibles y no deducibles



Fuente: RALRTI
Elaboración: Autor.

El documento habilitante para que la empresa justifique la pérdida por baja de inventario es la declaración juramentada ante un notario o juez, la misma que deberá estar legalizada por el representante legal, el bodeguero y el contador, la declaración se hará hasta el 31 de diciembre del año en curso.

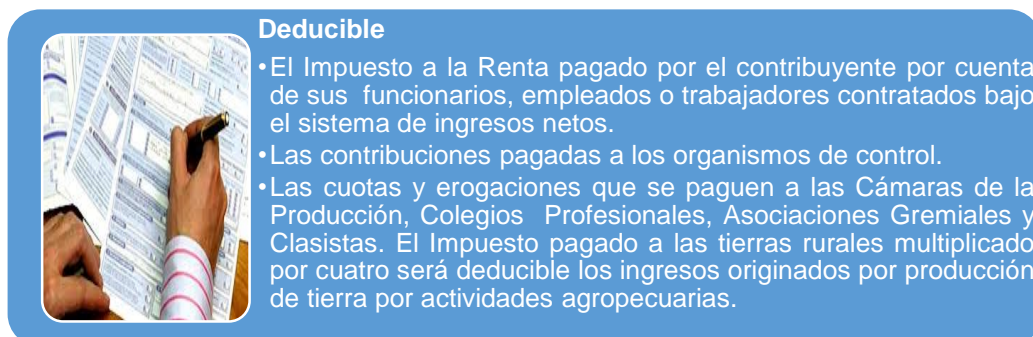
El inventario que se da de baja puede donarse o destruirse, en el caso de donación se lo hará a una institución pública o sin fines de lucro, para que el gasto sea deducible se requiere del acta respectiva.

La pérdida por la venta a un menor valor del costo será deducible en base a documentos probatorios que demuestren el hecho ocurrido.

2.6.12. Tributos y aportaciones

El Art. 28 numeral 9 literal (a) del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera que son deducibles los siguientes:

Gráfico 11 Detalle de deducibles de acuerdo a la Ley de Régimen Tributario Interno

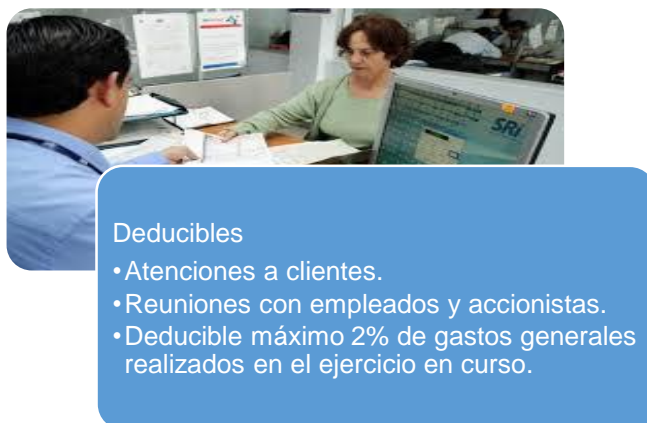


Fuente: LRTI
Elaboración: Autor

- **Gastos de gestión**

El Art. 28 numeral 10 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera que son deducibles los gastos de gestión que se hubieren incurrido en relación con el giro ordinario del negocio como:

Gráfico 12 Detalle de gastos deducibles de gestión



Fuente: RALRTI
Elaboración: Autor

El documento habilitante es el comprobante de venta y el comprobante de retención.

- **Promoción y publicidad**

De la lectura al Art. 28 numeral 11 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, se concluye que los costos y gastos realizados para promoción y publicidad de bienes y servicios son deducibles máximo hasta el 4% del total de ingresos gravados del contribuyente.

- **Mermas**

De la lectura al Art. 28 numeral 12 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, se concluye las mermas que se susciten en los procesos de producción, almacenamiento o transporte de productos susceptibles a reducirse en su cantidad o volumen, son deducibles en los porcentajes que señale el SRI.

- **Fusión, escisión, disolución y liquidación**

El Art. 28 numeral 13 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que los gastos que se realizan en el proceso de fusión, escisión, disolución y liquidación de las personas jurídicas se deben registrar en el ejercicio económico en que se hayan realizado y serán deducibles aunque no estén relacionados directamente con la generación de ingresos.

- **Amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera**

Conforme lo dispuesto en el Art. 28 numeral 14 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, las amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera serán deducibles en los siguientes casos:

1. La amortización de las inversiones de exploración, desarrollo y producción que se han realizado en el periodo de pre producción se realizará en partes iguales durante 5 años desde el inicio de la producción debe estar autorizada por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

2. La amortización de las inversiones del periodo de producción se realizará anualmente por unidades de producción desde el siguiente año fiscal que fueron capitalizadas en función de la cantidad producida de las reservas probadas remanentes.

3. La amortización de las inversiones del sistema de transporte y almacenamiento será en diez años en línea recta desde el momento en que el sistema entre en operación, previa la autorización de la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

- **Gasto por arriendo mercantil o leasing**

De la lectura al Art. 28 numeral 15 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, se concluye que es deducible el saldo del precio equivalente al de la vida útil restante al que se refiere la ley corresponde al valor pendiente de depreciación del bien, en función del tiempo que resta de su vida útil conforme su naturaleza y técnica contable.

En el caso de arrendamiento mercantil de terrenos los costos o gastos realizados en la operación no son deducibles, cuando el plazo del contrato de arrendamiento mercantil sea menos de 20 años.

Cuando no se ejecute la opción de compra en un contrato de arrendamiento mercantil no será deducible la diferencia entre el valor de cuotas pagadas y el costo generado por depreciación e interés.

- **Regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría**

El Art. 28 numeral 16 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera regalías a las cantidades pagadas por uso o derecho de uso de marcas, patentes, obtenciones vegetales y demás elementos contenidos en la ley de propiedad intelectual.

- **Gastos de instalación, organización y similares**

El Art. 28 numeral 17 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, señala gastos de instalación organización y similares “los valores de establecimiento, o costos de puesta en marcha de operaciones tales como instalación, organización y similares que de acuerdo a la técnica contable deban ser reconocidos como gasto en el momento en que se incurre en ellos”, son deducibles.

- **Pagos al exterior**

Conforme lo dispuesto en el Art. 30 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, son deducibles los pagos realizados en el exterior que estén directamente relacionados con la actividad en Ecuador y se destinen a obtener rentas en Ecuador.

Los pagos realizados al exterior son deducibles siempre que se haya realizado la retención en la fuente de Impuesto a la Renta, en el caso de no haberse realizado la retención en la fuente el valor de la retención es gasto no deducible en la conciliación tributaria de la declaración de Impuesto a la Renta en el ejercicio que corresponda.

Es importe revisar las cláusulas de los convenios que se tiene firmados para evitar la doble imposición con respecto al pago del Impuesto a la Renta, de no establecerse en el convenio la retención se requiere presentar el informe de una firma auditora del exterior conforme los requisitos del Art. 31 del Reglamento para aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en caso de que el pago al exterior sea mayor a la fracción desgravada del Impuesto a la Renta de persona natural.

- **Reembolsos**

Los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas en el Ecuador por sus partes relacionadas no podrán ser superiores al 5% de la base imponible del Impuesto a la Renta más el valor de dichos gastos siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora que se realiza en el país.

En el caso de que no se determine base imponible de Impuesto a la Renta no se admitirán dichos gastos.

- **Intereses por créditos del exterior**

Los intereses pagados al exterior, adquiridos para el giro del negocio, son deducibles, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, estos y sus pagos deben estar registrados en el Banco Central del Ecuador y que cumplan con las demás condiciones establecidas en la Ley.

Para las sociedades son deducibles los intereses que se producen por créditos en el exterior siempre que el préstamo externo y su patrimonio no excedan del 300%.

Para las personas naturales que están obligadas a llevar la contabilidad, son deducibles los intereses que se producen por sus créditos del exterior siempre que el total del préstamo externo y los activos totales no excedan del 60%.

Para las sucursales extranjeras, son deducibles los intereses producidos por créditos del exterior siempre que el total del préstamo externo y el patrimonio asignado no excedan del 300%.

Para consorcios de empresas petroleras que no tienen personalidad jurídica son deducibles los intereses producidos por créditos del exterior siempre que el total del préstamo externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda el 300%.

No serán deducibles los intereses de los créditos provenientes de instituciones financiera domiciliadas en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición.

En el caso de que el préstamo exceda el límite establecido al registrar el crédito en el Banco Central no será deducible la diferencia del gasto producido sobre el exceso.

2.7. Gastos no deducibles vigentes en Ecuador

El Artículo 35 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que no se podrán deducir los siguientes gastos:

Tabla 11 Detalle de gastos no deducibles vigentes en Ecuador

Nº	Gastos no deducibles	Características
1	Gastos personales del Contribuyente y su familia	No sobrepase los límites establecidos en la ley
2	Depreciaciones Amortizaciones Provisiones Reservas	Excedemos montos establecidos en la ley
3	Pérdidas o destrucción de bienes	No utilizados para la generación de rentas grabadas
4	Pérdida o destrucción de joyas Colecciones artísticas Otros bienes de uso personal del contribuyente	
5	Donaciones Subvenciones Otras asignaciones dinero en especie o servicio	
6	Multas por infracciones Recargos e intereses por mora tributaria Obligaciones con institutos de seguridad social Multas impuestas por instituciones públicas	
7	Costos y gastos	No sustentados en comprobantes de ventas
8	Costos y Gastos	No se haya efectuado la retención en la fuente
9	Costos y Gastos	No se haya cargado a las provisiones respectivas

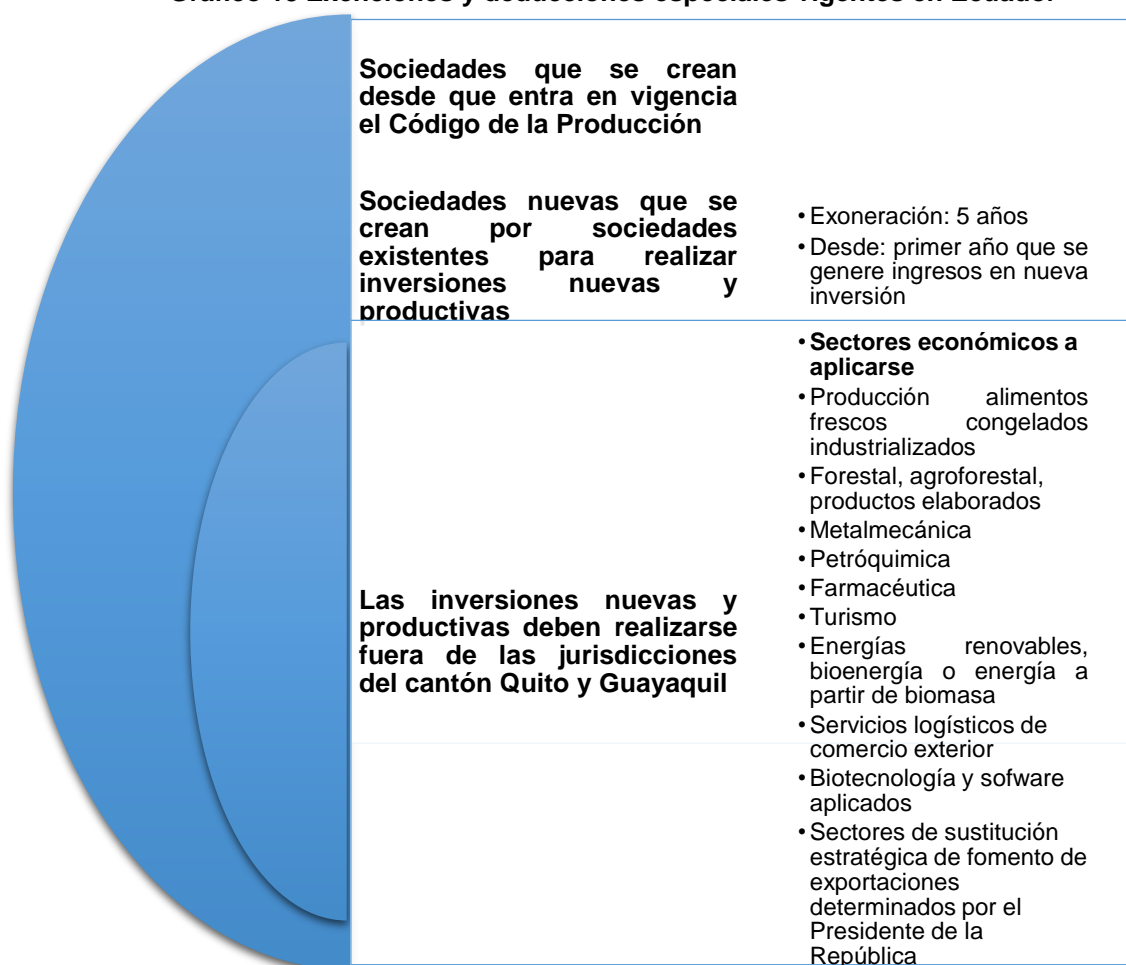
Fuente: RALRTI

Elaboración: Autor

2.8. Exenciones y deducciones especiales vigentes en Ecuador

Según el Art. 9 numeral 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se encuentra exonerado del pago del Impuesto a la Renta el desarrollo de inversiones nuevas y productivas, en los siguientes casos:

Gráfico 13 Exenciones y deducciones especiales vigentes en Ecuador



Fuente: LRTI
Elaboración: Autor

El Art. 9 numeral 2 de la Ley de Régimen de Tributario Interno, dispone que en el caso de inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas se exoneran del pago del Impuesto a la Renta a (diez años), desde el primer año en que se produzca los ingresos atribuibles directamente y únicamente a la nueva inversión, el plazo se extiende por dos años más en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos del país.

2.9. Amortización de pérdidas tributarias

El Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, en su Art. 28 numeral 8 literal (c), dispone que la amortización de las pérdidas que han sido declaradas luego de la conciliación tributaria se efectuarán en los siguientes casos:

Gráfico 14 Amortización de pérdidas tributarias

Amortización de pérdidas tributarias



- Dentro de los cinco periodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida.
- Siempre que tal amortización no sobrepase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio.
- El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores.
- En el caso de terminación de actividades, antes de que se concluya el periodo de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en que se produzca la terminación de actividades.

Fuente: RALRTI
Elaboración: Autor

Ejemplo:

La empresa EDL, ha tenido pérdidas en el año 2013 de USD 50.000 y en el año 2014 USD 17.500.

Tabla 12 Detalle de empresa EDL Año 2015

Detalle	Valor
Utilidad contable	325.70
Participación a trabajadores (15%)	(48.86)
Utilidad después de participación a trabajadores	276.85
Ingreso exento	(69.20)
Gastos no deducibles	200.00
Base de cálculo para amortización	407.65
Amortización (25%)	101.91

Años	Pérdida tributaria
2013	50.000.00
2014	17.500.00
Total de pérdida tributaria	67.500.00

Nota: Se amortiza las pérdidas por un valor de 101,90.

Fuente: RALRI
Elaboración: Autor

2.10. Impuestos diferidos vigentes en la ley tributaria en Ecuador

El Art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reconoce para efectos tributarios y el Art. 28. 1 de su reglamento en estricta aplicación de la norma contable se reconoce los activos y pasivos diferidos en los siguientes casos:

1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.
2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo.
3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento.
4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente.
5. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.
6. Los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta.
7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados durante su período de transformación biológica.
8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y Reglamento.
9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en periodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y Reglamento.

2.11. Conciliación tributaria

Las sociedades y las personas naturales que están obligadas a llevar la contabilidad, para obtener la base imponible sobre la cual se aplicará la tarifa del Impuesto a la Renta deben realizar los ajustes que correspondan en la conciliación tributaria conforme el Reglamento la Ley de Régimen Tributario Interno.

Conforme lo dispuesto en el Art. 46 del Reglamento para la Aplicación de Régimen Tributario Interno, la utilidad y la pérdida líquida del ejercicio será modificado con las siguientes operaciones:

- Se restará la participación laboral en las utilidades de las empresas que corresponda a los trabajadores, de conformidad con lo previsto en el Código de Trabajo.
- Se restará el valor de ingresos exentos o no gravados.

- Se sumarán los gastos no deducibles de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno y el reglamento, tanto aquellos efectuados en el país como en el exterior.
- Se sumará el ajuste a los gastos incurridos para la generación de ingresos exentos en la proporción prevista en el Reglamento.
- Se sumará también el porcentaje de participación laboral en las utilidades de las empresas atribuibles de los ingresos exentos esto es, el 15% de tales ingresos.
- Se restará la amortización de las pérdidas establecidas con la conciliación tributaria de años anteriores, de conformidad con lo previsto en la Ley de Régimen Tributario Interno y Reglamento.
- Se restará cualquier otra deducción establecida por ley a la que tenga derecho el contribuyente.
- Se sumará, de haber lugar, el valor del ajuste practicado por la aplicación del principio de plena competencia conforme a la metodología de precios de transferencia, establecida en el Reglamento.
- Se restará el incremento neto de empleos, por concepto de empleados nuevos, incremento neto de empleos, valor promedio de remuneraciones y beneficios de ley, gasto de nómina.
- Se restará el pago a trabajadores empleados contratados con discapacidad o sus sustitutos, adultos mayores o emigrantes retornados mayores a cuarenta años, multiplicando por el 150% del valor de las remuneraciones y beneficios sociales pagados a estos y sobre los cuales se aporte al IESS, cuando corresponda.
- Gastos personales en el caso de personas naturales.
- Para el caso de medianas, micro y pequeñas empresas se restará el 100% adicional de los gastos de capacitación.
- Se restará el 100% adicional de la depreciación y amortización que correspondan a la adquisición de maquinarias, equipos y tecnologías y otros gastos destinados a la implementación de mecanismos de producción más limpia a mecanismos de generación de energía de fuente renovable (solar, eólica o similares) o a la reducción del impacto ambiental de la actividad productiva y a la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, siempre que tales adquisiciones no sean necesarias para cumplir con lo dispuesto por la autoridad ambiental competente

para reducir el impacto de una obra. El total de este gasto adicional no podrá superar el límite establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, equivalente al 5% de los ingresos totales.

El objetivo de la conciliación tributaria es determinar el I.R. causado corriente.

Ejemplo:

La empresa EDL, al 31 de diciembre del 2014, generó una utilidad contable de USD 325.700, y se determinó durante el ejercicio fiscal gastos no deducibles por el valor de USD 200.000 e ingresos exentos por el valor de USD 69.200.

Cálculo:

$$325.700 \times 15\% = 48.855$$

Tabla 13 Empresa EDL

Conciliación tributaria	
Utilidad contable al 31/12/2014	325.700,00
(-) Participación trabajadores 15%	-48.855,00
(+) Gastos no deducibles	200.000,00
(-) Ingresos exentos	-69.200,00
Base para el Impuesto a la Renta	407.645,00
Impuesto a la Renta (22%)	89.681,90

Fuente: Propia

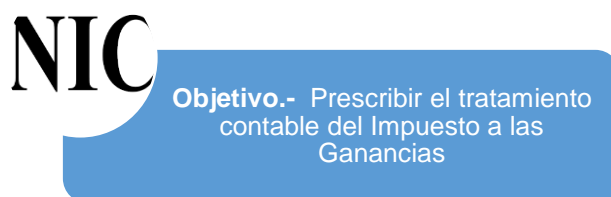
Elaboración: Autor

Capítulo tres

3. Impuesto a las Ganancias NIC 12

3.1. Objetivo de la NIC 12

Gráfico 15 Objetivo de la NIC 12



Fuente: IASB "NIIF, 2015"
Elaboración: Autor

Es importante indicar que el principal inconveniente que se presenta al contabilizar el Impuesto a la Renta está relacionado con el tratamiento de las consecuencias actuales y futuras de:

- a) La recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la empresa; y,
- b) Las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la empresa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en los correspondientes rubros.

Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, ésta norma exige que la empresa reconozca un Pasivo o Activo por Impuesto Diferido con algunas excepciones muy limitadas.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, exige a las empresas:

- Realizar el registro contable de las consecuencias fiscales de transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos.
- Llevar directamente al patrimonio los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el Patrimonio.
- De forma similar, el reconocimiento de Activos o Pasivos por Impuestos Diferidos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o el importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

La referida norma también aborda el reconocimiento de Activos y Pasivos por Impuestos Diferidos que estén relacionados con pérdidas y créditos fiscales no utilizados, la presentación del Impuesto a las Ganancias en los estados financieros incluyendo la información que se debe revelar”³⁰

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias o Impuesto a la Renta tiene como objetivo determinar el tratamiento contable del Impuesto a la Renta, esta norma contable busca determinar el monto del gasto por Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal y el monto que se difiere como activo o pasivo. Cuando se aplica esta norma contable se debe reconocer los impuestos diferidos los cuales deben ser registrados contablemente como activos (recuperación) o pasivos (liquidación).

Finalmente, se concluye:

- La NIC 12, prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos que surgen del reconocimiento inicial de la plusvalía.
- La NIC 12, exige reconocer un pasivo por impuestos diferidos en el caso de haberse realizado revaluaciones de activos.
- La NIC 12, exige que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos este basada en las consecuencias fiscales que podría derivarse de la manera en que la entidad espera recuperar o pagar el importe en libros de sus activos y pasivos.
- La NIC 12, prohíbe el descuento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

³⁰ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A783

- La NIC 12, requiere que una entidad que realiza la distinción entre corriente y no corriente entre sus estados financieros, no clasifique los activos o pasivos por impuestos diferidos como activos y pasivos corrientes.
- La NIC 12, exige se tome una de las dos siguientes formas o ambas: Una conciliación de cifras que representan el gasto (ingreso) por impuestos y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables. O una conciliación numérica de los importes representativos de la tasa impositiva promedio efectiva y la tasa impositiva existente.

Alcance

Con respecto a la NIC 12 “El término Impuesto sobre las Ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición”³¹.

A partir del ejercicio fiscal del 2013, la tarifa de Impuesto a la Renta de Sociedades en Ecuador el porcentaje es del 22%, modificándose en el año 2015, regulado por el Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Tabla 14 Tarifas

TARIFAS PARA SOCIEDADES

La tarifa del Impuesto a la Renta de Sociedades contemplada en la reforma al Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se aplicará de forma progresiva en los siguientes términos:

REDUCCIÓN TARIFA DEL IR SOCIEDADES

AÑO 2011
24%

AÑO 2012
23%

AÑO 2013
22%

En adelante
22%

Disposición Transitoria Primera del Código de Producción, Comercio e Inversiones / Art. 37 LRTI

³¹ Hansen-Holm Juan Carlos, Hansen-Holm Ma. Teresa, Chávez A. Luis, (*Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2009), 172

TARIFAS PARA SOCIEDADES

22% IR

SOCIEDADES

TARIFA 25%	
Cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición, <u>igual o superior al 50% del capital social</u> , la tarifa será del 25%.	Cuando la mencionada participación sea inferior al 50%, se aplicará la tarifa de 25% sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación.
Aplicará la tarifa del 25% a toda la base imponible la sociedad que incumpla el deber de informar sobre la participación de sus accionistas.	



Art. 37 LRTI
Modificado por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal 25RO N.405 29/12/2014



Fuente: SRI
Elaboración: SRI

Incluye retenciones sobre dividendos que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada a un negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias.

3.2. Conciliación contable

De manera didáctica se considera que la conciliación contable es una técnica que concilia las diferencias existentes entre las normas contables y las disposiciones legales tributarias, nace de la aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance que lo desarrollaremos en la presente tesis.

Este método tiene como objetivo determinar las partidas conciliatorias contables de las diferencias temporarias.

3.3. Diferencias desde el ámbito fiscal

Desde el ámbito fiscal las diferencias se generan por ingresos exentos, deducciones especiales, gastos no deducibles, incentivos y beneficios tributarios, que señala la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento.

3.4. Diferencias desde el ámbito contable

Desde el ámbito contable son las mismas diferencias fiscales, pero se las denomina diferencias temporarias y permanentes. Es necesario aclarar que las diferencias permanentes fueron eliminadas de la NIC 12, pero de manera pedagógica las voy a mencionar solo con fines de ejemplos ilustrativos.

3.5. Diferencias permanentes

Estas diferencias se dan entre la base contable y la base tributaria que nunca podrán ser superadas en el tiempo, es decir se refieren a ingresos y/o gastos que son considerados contablemente pero no tributariamente o viceversa. En otras palabras estas diferencias nunca podrán conciliarse en periodos tributarios futuros. Las diferencias permanentes son gastos o ingresos contables que la legislación fiscal no permite imputar, es decir no permite que sea gasto o ingreso, con lo cual, hay que modificar el resultado contable aumentándolo o disminuyéndolo. Si un gasto contable no es deducible fiscalmente genera una diferencia permanente positiva puesto que aumenta el resultado, por el contrario si un ingreso contable no es ingreso fiscal genera una diferencia permanente negativa”³².

A continuación se presentan algunos ejemplos sobre diferencias permanentes:

Tabla 15 Diferencias permanentes en base a ingresos exentos

No.	Concepto	Nombre Contable	Nombre fiscal
1	Dividendos y utilidades, calculados después del pago de Impuesto a la Renta para sociedades nacionales	DIFERENCIA PERMANENTE	INGRESO EXENTO
	Dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades		
2	Ingresos que están exonerados de acuerdo a convenios internacionales		
3	Ingresos obtenidos por la venta ocasional de inmuebles		
4	Las indemnizaciones que se recibe por seguros (exceptuando de lucro cesante)		
5	Rendimientos financieros originados en la deuda pública ecuatoriana		

Fuente: LRTI

Elaboración: Autor

³² Hansen-Holm Juan Carlos, Hansen-Holm Ma. Teresa, Chávez A. Luis, (*Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2009), 175

Tabla 16 Diferencias permanentes en base a gastos no deducibles

No.	Gastos no deducibles	Características	Nombre contable	Nombre fiscal
1	Depreciaciones Amortizaciones Provisiones Reservas	Excedan los montos establecidos en la Ley	DIFERENCIA PERMANENTE	GASTO NO DEDUCIBLE
2	Pérdidas o destrucción de bienes	No utilizados para la generación de rentas gravadas		
3	Donaciones Subvenciones Otras asignaciones, dinero, en especie o servicio			
4	Multas por infracciones recargos e intereses por mora tributaria obligaciones con institutos de seguridad social Multas impuestas por autoridad pública			
5	Costos y gastos	No sustentados en comprobantes de venta		
6	Costos y gastos	No se haya efectuado la retención en la fuente		
7	Costos y gastos	No se haya cargado a las provisiones respectivas		

Fuente: LRTI
Elaboración: Autor

3.6. Diferencias temporales

“Las diferencias temporales se originan en ingresos o gastos que son considerados como tales según las normas contables, pero tributariamente no son reconocidas en el presente periodo contable o viceversa. Existe entonces una diferencia de tiempo en el reconocimiento de los ingresos o gastos, pero estas son reconciliables no en este periodo pero si en los futuros”³³

³³ Hansen-Holm Juan Carlos, Hansen-Holm Ma. Teresa, Chávez A. Luis, (*Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2009), 177

Cuando se utilizaba el Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados, las diferencias se llamaban diferencias temporales, este método se utilizaba desde julio de 1979, que se emitió la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias, hasta enero de 1998, que entró en vigencia la NIC 12 Impuesto a las Ganancias.

En la actualidad con la aplicación del Método del Pasivo basado en el Balance las diferencias se llaman diferencias temporarias.

“El método del pasivo basado en el estado de resultados, se centra en las diferencias temporales, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas en los activos, así como de los pasivos”.³⁴

3.7. Diferencias temporarias

“Son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros en el estado de situación financiera”.³⁵

Las diferencias temporarias se originan cuando existen diferencias entre la norma contable y la fiscal, esta diferencia da lugar a un impuesto a pagar o recuperar en el futuro, afectan el impuesto corriente y el impuesto diferido.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias exige a las entidades se reconozca un Activo o Pasivo por Impuesto Diferido, para las diferencias temporarias.

3.7.1 Clases de diferencias temporarias

Diferencias temporarias imponibles

“Dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida fiscal), correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado”³⁶

Cuando se compara los activos y pasivos financieros con los activos y pasivos tributarios y se genera una diferencia imponible esta da lugar a Pasivos por Impuesto a la Renta Diferido.

³⁴ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A779

³⁵ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A784

³⁶ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A784

Diferencias temporarias deducibles

“Dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el pasivo sea liquidado”³⁷

Cuando se compara los activos y pasivos financieros con los activos y pasivos tributarios y se genera una diferencia deducible esta genera Activo por Impuesto a la Renta Diferido.

3.8. Método del pasivo basado en el estado de resultados

En julio de 1979, se emitió la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias, la referida norma exigía a las entidades se contabilicen los impuestos diferidos a través del Método del Diferimiento o Método del Pasivo conocido como Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados.

El Método del Pasivo basado en el Estado de Resultados se centra en las diferencias temporales. Las diferencias temporales en el Estado de Resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable que se origina en el periodo y se revierte en otro u otros posteriores”³⁸

Las diferencias temporales son gastos o ingresos reconocidos bajo NIIF y que no son reconocidos como ingresos o gastos por el Impuesto a la Renta en el periodo corriente en parte o en su totalidad, no obstante serán reconocidos en periodos futuros.

3.9. Método del pasivo basado en el balance

En octubre de 1996, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, emitió la NIC 12 Impuesto a las Ganancias, la referida Norma fue adoptada en abril del 2001, por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB, la misma que sustituyó algunas partes de la NIC 12 Contabilización del Impuesto a las Ganancias.

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, prohíbe se utilice el Método del Diferimiento y exige se utilice el Método del Pasivo basado en el Balance.

³⁷ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A508

³⁸ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2011, A508

“El método del pasivo del balance general, consiste en determinar las diferencias temporales entre los activos y pasivos financieros y tributarios y aplicar a dichas diferencias la tasa de Impuesto a la Renta. El pasivo tributario por Impuestos a la Renta se determina de acuerdo con las disposiciones tributarias aplicables”³⁹

“El Método del Pasivo basado en el Balance contempla las diferencias temporarias, surgidas de los activos así como de los pasivos”⁴⁰

El Método del pasivo Basado en el Balance es el método actual que se utiliza para obtener los impuestos diferidos, este método consiste en comparar los activos y pasivos financieros con los activos y pasivos tributarios, de no ser iguales los resultados generan una diferencia temporaria. El Método del Pasivo basado en el Balance consiste en cuatro casos:

- **Primer caso:**

Cuando un activo financiero es menor que un activo tributario se genera una diferencia temporaria deducible, esta diferencia se reconoce como Activo por Impuesto a la Renta Diferido.

Primer caso método del pasivo basado en el balance

$\text{Activo financiero} < \text{Activo tributario} = \text{Diferencia temporaria deducible}$ $\text{Diferencia temporaria deducible} = \text{Activo por impuesto a la renta diferido}$
--

- **Segundo caso:**

Cuando un activo financiero es mayor que el activo tributario se genera una diferencia temporaria imponible, esta diferencia se reconoce como Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido.

Segundo caso método del pasivo basado en el balance

$\text{Activo financiero} > \text{Activo tributario} = \text{Diferencia temporaria imponible}$ $\text{Diferencia temporaria imponible} = \text{Pasivo por impuesto a la renta diferido}$
--

³⁹ Hansen-Holm Juan Carlos, Hansen-Holm Ma. Teresa, Chávez A. Luis, (*Manual para implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*, 2009), 187

⁴⁰ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A508

- **Tercer caso:**

Cuando el pasivo financiero es mayor que el pasivo tributario se genera una diferencia temporaria deducible, esta diferencia se reconoce como Activo por Impuesto a la Renta Diferido.

Tercer caso método del pasivo basado en el balance

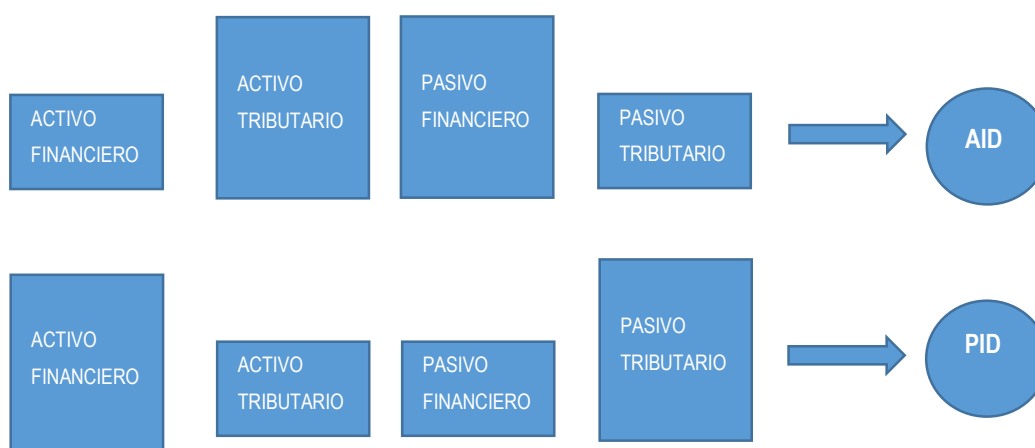
Pasivo financiero > Pasivo tributario = Diferencia temporaria deducible
Diferencia temporaria deducible = Activo por impuesto a la renta diferido

- **Cuarto caso:**

Cuando el pasivo financiero es menor que el pasivo tributario se genera una diferencia temporaria imponible, esta diferencia se reconoce como Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido.

Cuarto caso método del pasivo basado en el balance

Pasivo financiero < Pasivo tributario = Diferencia temporaria imponible
Diferencia temporaria imponible = Pasivo por impuesto a la renta diferido



3.10. Activos por impuestos a la renta diferidos

“Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros relacionadas con:

- Diferencias temporarias deducibles.

- La compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal.
- La compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores”.⁴¹

La NIC 12 Impuesto a las Ganancias, exige a las entidades reconocer un Activo por Impuestos Diferidos, en los siguientes casos:

1. Cuando exista la posibilidad que la entidad disponga de ganancias fiscales.
2. Cuando existan pérdidas, solo si hay diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente u otras evidencias de que hay beneficios fiscales disponibles en el futuro.

3.11. Pasivos por impuestos a la renta diferidos

“Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles”.⁴²

⁴¹ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A784

⁴² IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A784

Capítulo cuatro

4. Análisis de Activos y Pasivos de Impuesto a la Renta Diferido aplicables en Ecuador

Los Activos y Pasivos tributarios por Impuesto a la Renta Diferido aplicables en Ecuador, reconocidos por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su reglamento, publicada en el Suplemento Registro Oficial Nro. 405, de 29 de diciembre de 2014, son los siguientes:

1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario.
2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo.
3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento.
4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente.
5. Las provisiones diferentes a las de cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales.
6. Los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta.
7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos.
8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y en el reglamento.
9. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, en los términos y condiciones establecidos en la ley y reglamento.

El análisis de los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos se desarrolla en base a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, NIC12.

- *Paso No. 1* Conciliación Contable
- *Paso No. 2* Conciliación Tributaria

- *Paso No. 3 Registros Contables*
- *Paso No. 4 Mayorización*

Paso 1 Conciliación contable.-

Para el propósito del análisis del Impuesto a la Renta Diferido, la conciliación contable consiste en aplicar el Método del Pasivo basado en el Balance General, al comparar los activos y pasivos financieros con los activos y pasivos tributarios.

Es importante mencionar que, si bien la norma financiera establece la distinción entre partidas corrientes y no corrientes, sobre los activos y pasivos, para el análisis de Impuestos Diferidos no se refiere esta distinción. El objetivo de la Norma consiste en prescribir el tratamiento contable de los activos y pasivos, y el reconocimiento de las afectaciones al valor en libros. Es decir, los saldos de los impuestos diferidos establecidos sobre la base fiscal de cada activo o pasivo comparado con su valor en libros.

Consecuentemente, en el caso de que en el análisis comparativo descrito, los activos y pasivos financieros difieren de los activos y pasivos tributarios, dando lugar a la existencia de diferencias temporarias, si la diferencia es positiva se reconoce un activo y si la diferencia es negativa se genera un pasivo.

El Método del Pasivo basado en el Balance General presenta cuatro casos:

- **Primer caso:** Cuando un activo financiero es menor que un activo tributario se genera una diferencia temporaria deducible, esta diferencia se reconoce como Activo por Impuesto a la Renta Diferido.
- **Segundo caso:** Cuando un activo financiero es mayor que el activo tributario se genera una diferencia temporaria imponible, esta diferencia se reconoce como Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido.
- **Tercer caso:** Cuando el pasivo financiero es mayor que el pasivo tributario se genera una diferencia temporaria deducible, esta diferencia se reconoce como Activo por Impuesto a la Renta Diferido.
- **Cuarto caso:** Cuando el pasivo financiero es menor que el pasivo tributario se genera una diferencia temporaria imponible, esta diferencia se reconoce como Pasivo por Impuesto a la Renta Diferido.

Paso 1 Conciliación contable.-

La conciliación contable concluye con el registro del Impuesto a la Renta de la Diferencia Temporal, como activo o como pasivo, con el control de la diferencia, y el movimiento del Impuesto Diferido durante el periodo fiscal.

Paso 2 Conciliación tributaria.-

Consiste en la aplicación del artículo 46 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyo objetivo es establecer la utilidad o pérdida del ejercicio y calcular el Impuesto a la Renta Causado Corriente.

Paso 3 Registros contables.-

Es el registro contable de las transacciones de los activos y pasivos y demás cuentas relacionadas al Impuesto a la Renta Diferido en el libro diario de contabilidad. Todo movimiento económico tiene una doble dimensión, Debe y Haber, que supone una modificación del activo y del pasivo, ingreso o salida de recursos.

Paso 4 Mayorización.-

El proceso de Mayorización se lleva a cabo al cierre del ejercicio o periodo contable, el objetivo es conocer los saldos de cada cuenta, y para efecto del presente análisis, corresponde al establecimiento de los saldos en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera, es decir, considerando los valores diferidos por concepto de Impuesto a la Renta.

Los activos y pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos aceptables en el Ecuador son:

4.1.1. Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario

La Norma Internacional de Contabilidad No. 2 prescribe el tratamiento contable de los inventarios, con excepción de los inventarios de obras, contratos de construcción y servicios, instrumentos financieros y activos biológicos, que se tratan en las Normas NIC 11 Contratos de Construcción; NIC 32 Instrumentos Financieros y NIC 41 Agricultura.

El inventario, en su concepción más simple, es un registro documental, detallado, ordenado y valorado de elementos que componen el patrimonio de una empresa o persona. En el marco de las Normas NIIF, “Los inventarios son activos: a) Poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; b) En proceso de producción con vistas a esa venta; c) En forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios”⁴³.

Un tema fundamental sobre la contabilidad de inventarios consiste en el establecimiento del costo del inventario que deberá reconocerse como activo para que sea diferido, hasta que los ingresos sean reconocidos. Asimismo, la NIC 2, establece que los inventarios deben ser medidos al costo o al valor neto realizable, según cual sea menor.

El Costo es importe de efectivo o equivalente pagados para adquirir un activo en el momento de su adquisición”⁴⁴.

“El valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación, menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. El valor neto realizable hace referencia al importe neto que la entidad espera obtener por la venta de los inventarios en el curso normal de la operación”.⁴⁵

El costo de los inventarios pueden no ser recuperables, en el caso de que los elementos que constituyen el inventario estén dañados, pierdan su vida útil por obsolescencia, los precios de mercado hayan caído, o si los costos requeridos para su terminación hayan aumentado.

La pérdida por deterioro, según lo establece la NIC 36, es la cantidad en la que excede al importe recuperable del valor en libros de un activo o unidad generadora de efectivo. “... una pérdida por deterioro ocurre siempre y cuando el valor en libros de un activo o unidad generadora de efectivo sea superior al monto correspondiente su importe recuperable...”. En términos prácticos, el deterioro del valor es el proceso a través del cual una entidad reconoce, que un activo o una unidad generadora del efectivo han perdido valor a lo largo del tiempo.⁴⁶

⁴³ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014 A 702

⁴⁴ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014 A 828

⁴⁵ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera (Glosario)*”, 2014

⁴⁶ Vernor Mesén Figueroa, “*Aplicaciones Prácticas NIIF - Normas Internacionales de Información Financiera*”, 2008, pág. 202

El artículo 10, numeral 1), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal que se incorpora en el artículo 28.1, numeral 1), del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecen que “Las pérdidas por deterioro parcial producto del ajuste realizado para alcanzar el valor neto de realización del inventario, serán consideradas como no deducibles en el período en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que se produzca la venta o autoconsumo del inventario”.

A continuación es importante dar a conocer el estado de situación financiera, estado de resultados y la diferencia temporaria a través de la cual se procedió a realizar el desarrollo de los ejercicios que estarán plasmados en cada uno de los casos.

Estado de Situación Financiera

Método del pasivo basado en el balance
Estado de Situación Financiera
2014-2015

Activos			2014			2015
Efectivo y equivalentes al efectivo			1.000.000,00			900.000,00
Cuentas por cobrar			450.000,00			380.000,00
Inventarios			750.000,00			800.000,00
Inventario producto terminado		780.000,00			850.000,00	
Provisión de inventario por VNR		-30.000,00			-50.000,00	
Obras en construcción			700.000,00			-
Obras Terminadas			-		1.525.000,00	1.490.000,00
Pérdida onerosa en contratos de construcción			-		-35.000,00	-
Propiedad, planta y equipo neto			4.099.100,00			3.884.200,00
Propiedad, planta y equipo al costo		4.619.000,00			4.619.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00			1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00			119.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00			3.500.000,00		
Depreciación acumulada		-223.700,00			-447.400,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-80.000,00			-160.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-8.700,00			-17.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-135.000,00			-270.000,00		
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		-20.000,00			-10.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-			-		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-			-		
Desmantelamiento programado		-1.200,00			-2.400,00	
Mantenimiento mayor programado		-275.000,00			-275.000,00	
Activo no corriente disponible para la venta neto			85.000,00			-
Activo no corriente disponible para la venta al costo		150.000,00			-	
Depreciación acumulada		-50.000,00			-	
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes		-15.000,00			-	
Activo biológico			-			154.000,00
Valor del activo (Plantas en producción)		112.272,73		-	154.000,00	
Plantación	-	-53.500,00			-87.900,00	
Depreciación acumulada	-7.800,00	-		-11.700,00		
Costos de producción	-45.700,00	-		-76.200,00		
Gasto de ventas	-	-		-	-20.000,00	
Activos totales			7.084.100,00			7.608.200,00
Pasivos						
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio			330.354,20			356.347,20
Cuentas por pagar			100.000,00			130.000,00
Multas			100,00			100,00
Diferidos - Provisiones			399.972,73			392.400,00
Provisión de inventario por VNR		30.000,00			50.000,00	
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción		-	-		35.000,00	-
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		20.000,00			30.000,00	
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		1.200,00			2.400,00	
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves		275.000,00			275.000,00	
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta		15.000,00			-	
Provisión Activos Biológicos		58.772,73				
Deudas a largo plazo			100.000,00			200.000,00
Total pasivos			930.426,93			1.078.847,20
Patrimonio						
Capital en acciones			5.062.417,27	-	-	5.265.940,00
Pérdida acumulada ejercicios anteriores			-80.000,00			-
Ganancia neta del ejercicio			1.171.255,80			1.263.412,80
Total patrimonio			6.153.673,07			6.529.352,80
Total pasivo y patrimonio			7.084.100,00			7.608.200,00
		act	7.084.100,00		act	7.608.200,00
		pas pat	7.084.100,00		pas pat	7.608.200,00
		Dife	-		Dife	-
FIRMA REPRESENTANTE LEGAL						
NOMBRE:						
CI / RUC:						

Elaboración: Autor

Estado de resultados

"Empresa MCL"
Estado de Resultados
2014-2015

Cuentas		2014		2015
Ingresos de actividades ordinarias		2.758.000,00		2.885.000,00
Otros ingresos		753.500,00		820.500,00
+ Ingresos contratos en ejecución	700.000,00		790.000,00	
+ Ingresos activos biológicos	53.500,00		30.500,00	
Costo de ventas		900.000,00		1.025.000,00
+ Costo contrato de construcción - Laboratorio	700.000,00		825.000,00	
+ Otros costos de ventas	200.000,00		200.000,00	
UTILIDAD BRUTA		2.611.500,00		2.680.500,00
Gastos operacionales		220.000,00		205.000,00
Gasto de ventas	200.000,00		180.000,00	
Gastos de administración	20.000,00		25.000,00	
UTILIDAD OPERACIONAL		2.391.500,00		2.475.500,00
Otros gastos				
Gastos financieros		10.000,00		10.000,00
Gastos por depreciación y amortización		273.700,00		223.700,00
+ Depreciación Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecer	80.000,00		80.000,00	
+ Depreciación Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	8.700,00		8.700,00	
+ Depreciación Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	135.000,00		135.000,00	
+ Depreciación Propiedad, planta y equipo - Activo no corriente disponib	50.000,00		-	
Deterioro del valor de propiedades planta y equipo		20.000,00		10.000,00
+ Gasto deterioro acumulado de propiedad planta y equipo - Planta Cerve	20.000,00		10.000,00	
Pérdida obsolescencia de inventarios		30.000,00		50.000,00
+ Ajuste inventario por VNR	30.000,00		50.000,00	
Otros gastos netos		291.200,00		276.200,00
Gasto desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Triturador	1.200,00		1.200,00	
Gasto mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves	275.000,00		275.000,00	
Gasto activo no corriente disponible para la venta	15.000,00		-	
UTILIDAD ANTES DE PARTICIPACIÓN E IMPUESTOS		1.766.600,00		1.905.600,00
Participación a trabajadores 15%		264.990,00		285.840,00
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS		1.501.610,00		1.619.760,00
Impuesto a la renta 22%		330.354,20		356.347,20
UTILIDAD NETA		1.171.255,80		1.263.412,80

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL

NOMBRE:

CI / RUC:

Elaboración: Autor.

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance
Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos			2014			2015		
			BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaloria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaloria
Efectivo y equivalentes al efectivo			1.000.000,00	1.000.000,00	-			
Cuentas por cobrar			450.000,00	450.000,00	-			
Inventarios			750.000,00	780.000,00	-30.000,00			
Inventario producto terminado		780.000,00					850.000,00	
Provisión de inventario por VNR		-30.000,00					-50.000,00	
Obras en construcción			700.000,00	700.000,00	-		-	
Obras Terminadas			-	-	-		1.525.000,00	1.490.000,00
Pérdida onerosa en contratos de construcción			-	-	-		-	-
Propiedad, planta y equipo al costo		4.619.000,00	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00		4.619.000,00	4.171.600,00
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00				-		-	-
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00				-	1.000.000,00	-	-
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00				-	3.500.000,00	-	-
Depreciación acumulada		-223.700,00			-		-447.400,00	-
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera		-80.000,00			-		-160.000,00	-
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		-8.700,00			-		-17.400,00	-
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves		-135.000,00			-		-270.000,00	-
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		-20.000,00			-		-10.000,00	-
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera		-20.000,00			-		-10.000,00	-
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		-			-		-	-
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves		-			-		-	-
Desmantelamiento programado		-1.200,00			-		-2.400,00	-
Mantenimiento mayor programado		-275.000,00			-		-275.000,00	-
Activo no corriente disponible para la venta neto			85.000,00	100.000,00	-15.000,00		-	-
Activo no corriente disponible para la venta al costo		150.000,00			-		-	-
Depreciación acumulada		-50.000,00			-		-	-
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes		-15.000,00			-		-	-
Activo biológico			-	58.772,73	-58.772,73		154.000,00	154.000,00
Valor del activo (Plantas en producción)		112.272,73			-		154.000,00	-
Plantación		-			-		-	-
Depreciación acumulada		-7.800,00			-		-87.900,00	-
Costos de producción		-45.700,00			-		-	-
Gasto de ventas		-			-		-	-
Activos totales			7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73		7.608.200,00	7.980.600,00
Pasivos					-			-
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio			330.354,20	330.354,20	-		356.347,20	356.347,20
Cuentas por pagar			100.000,00	100.000,00	-		130.000,00	130.000,00
Multas				100,00	-			100,00
Diferidos - Provisiones			399.972,73	-	399.972,73		392.400,00	-
Provisión de inventario por VNR		30.000,00					50.000,00	-
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción			-	-	-		35.000,00	-
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		20.000,00			-		30.000,00	-
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		1.200,00			-		2.400,00	-
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves		275.000,00			-		275.000,00	-
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta		15.000,00			-		-	-
Provisión Activos Biológicos		58.772,73			-		-	-
Deudas a largo plazo			100.000,00	100.000,00	-		200.000,00	200.000,00
Total pasivos			930.426,93	530.454,20	399.972,73		1.078.847,20	686.447,20
Patrimonio					-			-
Capital en acciones			5.062.417,27	5.862.362,73	-		5.265.940,00	6.030.740,00
Pérdida acumulada ejercicios anteriores			-80.000,00	-80.000,00	-		-	-
Ganancia neta del ejercicio			1.171.255,80	1.171.255,80	-		1.263.412,80	1.263.412,80
Total patrimonio			6.153.673,07	6.953.618,53	-		6.529.352,80	7.294.152,80
Total pasivo y patrimonio			7.084.100,00	7.484.072,73	-		7.608.200,00	7.980.600,00
	act		7.084.100,00	7.484.072,73		act	7.608.200,00	

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor

Ejemplo:

La Empresa “MCL”, al 31 de diciembre del 2014, realiza una provisión por concepto de deterioro del inventario por USD 30.000, dejando un inventario disponible para la venta por USD 750.000. En el año 2015, el 100% del inventario provisionado es vendido. Al 31 de diciembre del 2015, la Empresa realiza una nueva provisión por concepto de deterioro por USD 50.000, dejando un inventario disponible para la venta por USD 800.000.

Datos adicionales:

- Utilidad contable 2014: USD 1.766.600
- Utilidad contable 2014: USD 1.905.600

Año 2014**Paso 1: Conciliación Contable 2014**

Detalle	Base contable	Base tributaria
Inventario de producto terminado	780.000.00	780.000.00
Provisión de inventario por VNR	(30.000.00)	0,00
Inventario	750.000.00	780.000.00

Elaboración: Autor.

La práctica establecida en las NIIF de ajustar el saldo de los inventarios, hasta que el costo sea igual al Valor Neto Realizable, conforme lo establece la NIC 2, es apropiada en el sentido de que, los activos no deben registrarse en libros por encima de los ingresos que se espera obtener a través de su venta o uso.

$$\begin{aligned} \text{Activo financiero} &< \text{Activo tributario} = \text{Diferencia temporaria deducible} \\ \text{Diferencia temporaria deducible} &= \text{Activo por impuesto a la renta diferido} \end{aligned}$$

La Diferencia Tributaria Deducible –DTD es por: USD 30.000 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 6.600. La Tarifa del Impuesto a la Renta para el año 2015, de conformidad con el Art. 37 LRTI, sería el 22%, considerando que la empresa no tiene accionistas en paraíso fiscal ni régimen de menor imposición.

1.1 Control de la Diferencia Temporal Deducible

Detalle	Base contable
Activo por Impuesto a la Renta Diferido al inicio del año	0,00
Activo por Impuesto a la Renta Diferido del Ejercicio	6.600,00
Activo por Impuesto a la Renta Diferido Neto	6.600,00

Elaboración: Autor.

Paso 2: Conciliación Tributaria

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.766.600,00
Participación a trabajadores 15%	(264.990,00)
Gasto no deducible provisión de inventario por VNR	30.000,00
Base imponible	1.531.610,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) Causado para el ejercicio es por: USD 336.954,20.

Es importante observar que, se debe considerar la provisión por Valor Neto Realizable, para la estimación de la base imponible para el tributo del Impuesto a la Renta conforme lo establecido en la norma contable en razón de que es un gasto no deducible.

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	336.954,20	
Cuentas por Pagar S.R.L.		336.954,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta		
-x-		
Activo por I.R. Diferido	6.600,00	
Ingreso por I.R. Diferido		6.600,00
P/r el Activo por el Impuesto Diferido		

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I.R. Diferido

Debe	Haber
6.600,00	-
<u>6.600,00</u>	

Elaboración: Autor

Estado de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	330.354,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	336.954,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	0,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	(6.600,00)

Elaboración: Autor

Año 2015

Paso 1: Conciliación contable 2015

Detalle	Base contable	Base tributaria
Inventario producto terminado	850.000,00	850.000,00
Provisión de inventario por VNR	(50.000,00)	0,00
Inventario	800.000,00	850.000,00

Elaboración: Autor

La Diferencia Temporal Deducible –DTD es por: USD 50.000 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 11.000.

1.1.Control de la Diferencia Temporal Deducible

Detalle	Valor
Saldo Inicial	6.600,00
Uso	(6.600,00)
Nuevo saldo Final	11.000,00

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.905.600,00
Participación a trabajadores 15%	-285.840,00
Recuperación año 2014	-30.000,00
Gasto no deducible provisión de inventario por VNR	50.000,00
Base imponible	1.639.760,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) Causado para el ejercicio es por: USD 360.747,20.

Es importante mencionar que para la estimación de la base imponible del siguiente ejercicio fiscal, se recupera el valor de provisión del año anterior con la baja del inventario y se considera la nueva provisión por deterioro de inventario.

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-X-		
Gasto I.R. Causado Corriente	360.747,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		360.747,20
P/r el Gasto por Impuesto a la Renta.		
-X-		
Activo por I.R. Diferido	11.000,00	
Ingreso por I.R. Diferido		11.000,00
P/r el Activo por el Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido

Debe	Haber
6.600,00	6.600,00
11.000,00	-
11.000,00	

Elaboración: Autor

Estado de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	365.147,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	360.747,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	(6.600,00)
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	11.000,00

Elaboración: Autor

4.1.2. Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo

La Norma NIC 11 sobre el reconocimiento de los ingresos de las actividades ordinarias y gastos del contrato, establece que cuando sea probable que los costos del

contrato vayan a exceder los ingresos de actividades ordinarias totales o derivadas del mismo, las pérdidas deben reconocerse como un gasto.

El artículo 10, numeral 2), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorpora en el artículo 28.1, numeral 2), del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecen que “Las pérdidas esperadas en contratos de construcción generadas por la probabilidad de que los costos totales del contrato excedan los ingresos totales del mismo, serán consideradas como no deducibles en el periodo en que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato siempre y cuando dicha pérdida se produzca efectivamente”.

La Norma NIC 11, establece que un contrato de construcción es un acuerdo celebrado con el propósito de fabricar un activo o un conjunto de activos que están relacionados o son interdependientes entre sí, en términos de diseño, tecnología y función.

Existe varios tipos de contrato, entre ellos, los contratos a precio fijo, en los cuales el contratista acuerda un precio fijo por unidad de producto, o contratos de margen sobre costo, en el cual se le reembolsan al contratista los costos incurridos más un porcentaje por concepto de utilidad.

Para propósito de la Norma NIC 11, el término de contratos de construcción incluye: Los contratos de prestación de servicios que estén directamente relacionados con la fabricación del activo, por ejemplo: los estudios de diseño arquitectónico, de ingeniería, fiscalización, etc.; y, los contratos de rehabilitación del entorno, demolición, restauración, etc.⁴⁷

Si bien la Norma se aplica a los contratos por separado, es recomendable su agrupación, en ciertas circunstancias, a efecto de realizar el tratamiento contable.

⁴⁷ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014 A 764

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos	2014			2015		
	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.000.000,00	1.000.000,00	-	900.000,00	900.000,00	-
Cuentas por cobrar	450.000,00	450.000,00	-	380.000,00	380.000,00	-
Inventarios	780.000,00	780.000,00	-30.000,00	850.000,00	850.000,00	-50.000,00
Inventario producto terminado						
Provisión de inventario por VNR	-30.000,00			-50.000,00		
Obras en construcción	700.000,00	700.000,00	-	-	-	-
Obras Terminadas	-	-	-	1.525.000,00	1.490.000,00	-35.000,00
Pérdida onerosa en contratos de construcción				-35.000,00		
Propiedad, planta y equipo neto	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00	3.884.200,00	4.171.600,00	-287.400,00
Propiedad, planta y equipo al costo	4.619.000,00			4.619.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00			1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00			119.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00			3.500.000,00		
Depreciación acumulada	-223.700,00			-447.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-80.000,00			-160.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-8.700,00			-17.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-135.000,00			-270.000,00		
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-			-		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-			-		
Desmantelamiento programado	-1.200,00			-2.400,00		
Mantenimiento mayor programado	-275.000,00			-275.000,00		
Activo no corriente disponible para la venta neto	85.000,00	100.000,00	-15.000,00	-	-	-
Activo no corriente disponible para la venta al costo	150.000,00			-		
Depreciación acumulada	-50.000,00			-		
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes	-15.000,00			-		
Activo biológico	-	58.772,73	-58.772,73	154.000,00	154.000,00	-
Valor del activo (Plantas en producción)	112.272,73			-		
Plantación	-			154.000,00		
Depreciación acumulada	-53.500,00			-87.900,00		
Costos de producción	-7.800,00			-11.700,00		
Gasto de ventas	-45.700,00			-76.200,00		
Activos totales	7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73	7.608.200,00	7.980.600,00	-372.400,00
Pasivos						
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio	330.354,20	330.354,20	-	356.347,20	356.347,20	-
Cuentas por pagar	100.000,00	100.000,00	-	130.000,00	130.000,00	-
Multas	100,00	100,00	-	100,00	100,00	-
Diferidos - Provisiones	399.972,73	-	399.972,73	392.400,00	-	392.400,00
Provisión de inventario por VNR	30.000,00			50.000,00		
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción	-			35.000,00		
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	20.000,00			30.000,00		
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	1.200,00			2.400,00		
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves	275.000,00			275.000,00		
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta	15.000,00			-		
Provisión Activos Biológicos	58.772,73			-		
Deudas a largo plazo	100.000,00	100.000,00	-	200.000,00	200.000,00	-
Total pasivos	930.426,93	530.454,20	399.972,73	1.078.847,20	686.447,20	392.400,00
Patrimonio						
Capital en acciones	5.062.417,27	5.862.362,73	-	5.265.940,00	6.030.740,00	-
Pérdida acumulada ejercicios anteriores	-80.000,00	-80.000,00	-	-	-	-
Ganancia neta del ejercicio	1.171.255,80	1.171.255,80	-	1.263.412,80	1.263.412,80	-
Total patrimonio	6.153.673,07	6.953.618,53	-	6.529.352,80	7.294.152,80	-
Total pasivo y patrimonio	7.084.100,00	7.484.072,73	-	7.608.200,00	7.980.600,00	-
	act	pas	pat	act	pas	pat
	Dife	Dife	Dife	Dife	Dife	Dife

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor

Ejemplo:

La Empresa “MCL” conviene en ejecutar una obra de precio fijo, sin cláusulas de reajustes de precios por condiciones excepcionales, para la construcción de un Laboratorio tipo “B” por el monto de USD 1.490.000 (incluido IVA).

La estimación de costos inicial que el contratista realiza es por USD 1.125.000 y la duración del contrato es de 24 meses, para ejecutarse en el período 2013-2014.

Durante la ejecución del contrato, al finalizar el primer año, con corte al 31 de diciembre de 2013, el contratista realiza una evaluación y estima que los costos totales del contrato se han incrementado hasta los USD 1.375.000.

A inicios del segundo año el cliente y el contratista aprueban una modificación al proyecto, que resulta en un incremento en los costos de USD 150.000.

A continuación se calcula el grado de realización del contrato:

Detalle	Año 2013	Año 2014
Ingreso de actividades ordinarias del contrato	1.490.000,00	1.490.000,00
Costo del contrato hasta la fecha	700.000,00	1.525.000,00
Costos para terminar el contrato	675.000,00	-
Costos del contrato totales estimados	1.375.000,00	1.525.000,00
Ganancia o pérdida estimada	115.000,00	-35.000,00
Grado de realización	50,90%	100%

Fuente IFRS

Elaboración: Autor

Año 2014

Detalle	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Ingreso de actividades ordinarias (1.490.000 x 50,90%)	758.410,00	0	758.410,00
Costos (1.375.000 x 50,90%)	700.000,00	0	700.000,00
Utilidad	58.410,00	0	58.410,00

Fuente IFRS

Elaboración: Autor

Año 2015

Detalle	Acumulado	Reconocido en años anteriores	Reconocido en el periodo corriente
Ingreso de actividades ordinarias (1.490.000 x 50,90%)	1.490.000,00	758.410,00	731.590,00
Costos (1.375.000 x 50,90%)	1.525.000,00	700.000,00	825.000,00
Utilidad	-35.000,00	58.410,00	-93.410,00

Fuente IFRS

Elaboración: Autor

El ingreso de actividades ordinarias derivado del contrato de construcción se reconoció utilizando el método del porcentaje de realización. El grado de realización para el año 2014, es del 100%.

Detalle	Total
Ingresos totales esperados	1.490.000
Costos totales proyectados	1.525.000
Pérdida estimada	-35.000

Elaboración: Autor

Al 31 de diciembre de 2014, fecha de finalización del contrato, los costos totales del proyecto exceden los ingresos, por lo que las pérdidas ascienden a USD 35.000.

Datos adicionales:

Utilidad contable 2014: 1.766.600

Utilidad contable 2015: 1.905.600

Año 2014

Paso 1: Conciliación contable 2014

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción	35.000,00	0,00
(=) Total	35.000,00	0,00

Elaboración: Autor

Pasivo financiero > Pasivo tributario = Diferencia temporaria deducible

Diferencia temporaria deducible = Activo por impuesto a la renta diferido

La Diferencia Temporal Deducible –DTD es por: USD 35.000,00 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 7.700,00.

1.2 Control de la diferencia temporal deducible

Detalle	Valor
Activo por I.R. Diferido al inicio del año	0,00
Activo por I.R. del Ejercicio	7.700,00
Activo por I.R. Diferido Neto	7.700,00

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria 2014

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.766.600,00
Participación a trabajadores 15%	-264.990,00
Gasto no deducible por Provisión de Pérdida Onerosa en Contratos de Construcción	35.000,00
Base imponible	1.536.610,00

Elaboración: Autor.

El Impuesto a la Renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 338.054,20.

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-X-		
Gasto I.R. Causado Corriente	338.054,20	
Cuentas por Pagar S.R.L.		338.054,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-X-		
Activo por I.R. Diferido	7.700,00	
Ingreso por I.R. Diferido		7.700,00
P/r el Activo por Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización: Activo por Impuesto a la Renta Diferido

Debe	Haber
<u>7.700,00</u>	
7.700,00	

Elaboración: Autor

Estado de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	330.354,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	338.054,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	0,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	(7.700,00)

Elaboración: Autor

Año 2015

Paso 1: Conciliación contable 2015

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión por Pérdida Onerosa en Contratos de Construcción	0,00	0,00
(=) Total	0,00	0,00

Elaboración: Autor.

Pasivo financiero > Pasivo tributario = Diferencia temporaria deducible
Diferencia temporaria deducible = Activo por impuesto a la renta diferido

1.2 Control de la diferencia temporaria deducible

Detalle	Valor
Saldo Inicial	7.700,00
Uso	(7.700,00)
Nuevo Saldo Final	-

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria 2015

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.905.600,00
Participación a trabajadores 15%	-285.840,00
Recuperación año 2014	-35.000,00
Gasto no deducible por Provisión de Pérdida Onerosa en Contratos de Construcción	0,00
Base imponible	1.584.760,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 348.647,20.

Es importante observar que para la estimación de la base imponible del siguiente ejercicio fiscal se recupera el valor de provisión del año anterior, y no se considera la

nueva provisión, en razón de que no se supone nuevas pérdidas por concepto de ejecución de contratos para el ejercicio fiscal 2015.

Paso 2: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-X-		
Gasto I.R. Causado Corriente	348.647,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		348.647,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-X-		
Gasto por I.R. Diferido	7.700,00	
Activo por I.R. Diferido		7.700,00
P/r la recuperación del Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido	
Debe	Haber
7.700,00	7.700,00
0,00	

Elaboración: Autor

Estados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	356.347,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	348.647,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	7.700,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	0,00

Elaboración: Autor

El ingreso de actividades ordinarias derivado del contrato de construcción se reconoció utilizando el método del porcentaje de realización.

4.1.3. La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento

El costo de las propiedades, planta y equipo comprenden: a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles e impuestos; b) los costos de ubicación e instalación; y, c) la estimación de los costos atribuibles al desmantelamiento y retiro, así como, la rehabilitación del lugar donde se asienta dicho elemento.

Al respecto, la Norma NIC 16 sobre los costos por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del activo, establece su inclusión en la partida de propiedades, planta y equipo, obligación que una entidad ha contraído como consecuencia de haber usado el elemento.

El costo de desmantelamiento hace referencia a los costos atribuibles a la desinstalación de una estructura, planta o equipo; en ciertos casos, establecidas regulaciones requieren del retiro de la infraestructura y posterior restauración del espacio físico a las condiciones paisajísticas y ambientales del entorno.

El artículo 10, numeral 3), del Reglamento a la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorpora en el artículo 28.1, numeral 1), del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establecen que “La depreciación correspondiente al valor activado por desmantelamiento será considerada como no deducible en el período en que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en que efectivamente se produzca el desmantelamiento y únicamente en los casos que exista la obligación contractual para hacerlo”.

“El proceso de deterioro o desgaste de los activos fijos tangibles se denomina depreciación”.

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance
Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos			2014			2015		
			BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaloria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaloria
Efectivo y equivalentes al efectivo			1.000.000,00	1.000.000,00	-			
Cuentas por cobrar			450.000,00	450.000,00	-			
Inventarios			750.000,00	780.000,00	-30.000,00			
Inventario producto terminado		780.000,00					850.000,00	
Provisión de inventario por VNR		-30.000,00					-50.000,00	
Obras en construcción			700.000,00	700.000,00	-		-	
Obras Terminadas			-	-	-		1.525.000,00	
Pérdida onerosa en contratos de construcción			-	-	-		-	
Propiedad, planta y equipo al costo		4.619.000,00	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00		4.619.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00				-		-	
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00				-	1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00				-	3.500.000,00		
Depreciación acumulada		-223.700,00			-		-447.400,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera		-80.000,00			-		-160.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		-8.700,00			-		-17.400,00	
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves		-135.000,00			-		-270.000,00	
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		-20.000,00			-		-10.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera		-20.000,00			-		-10.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		-			-		-	
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves		-			-		-	
Desmantelamiento programado		-1.200,00			-		-2.400,00	
Mantenimiento mayor programado		-275.000,00			-		-275.000,00	
Activo no corriente disponible para la venta neto			85.000,00	100.000,00	-15.000,00		-	
Activo no corriente disponible para la venta al costo		150.000,00			-		-	
Depreciación acumulada		-50.000,00			-		-	
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes		-15.000,00			-		-	
Activo biológico			-	58.772,73	-58.772,73		154.000,00	
Valor del activo (Plantas en producción)		112.272,73			-		154.000,00	
Plantación		-			-		-	
Depreciación acumulada		-7.800,00			-		-87.900,00	
Costos de producción		-45.700,00			-		-	
Gasto de ventas		-			-		-	
Activos totales			7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73		7.608.200,00	
Pasivos					-			
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio			330.354,20	330.354,20	-		356.347,20	
Cuentas por pagar			100.000,00	100.000,00	-		130.000,00	
Multas			-	100,00	-		-	
Diferidos - Provisiones			399.972,73	-	399.972,73		392.400,00	
Provisión de inventario por VNR		30.000,00					50.000,00	
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción		-			-		35.000,00	
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		20.000,00			-		-	
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		1.200,00			-		2.400,00	
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves		275.000,00			-		275.000,00	
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta		15.000,00			-		-	
Provisión Activos Biológicos		58.772,73			-		-	
Deudas a largo plazo			100.000,00	100.000,00	-		200.000,00	
Total pasivos			930.426,93	530.454,20	399.972,73		1.078.847,20	
Patrimonio					-			
Capital en acciones			5.062.417,27	5.862.362,73	-		5.265.940,00	
Pérdida acumulada ejercicios anteriores			-80.000,00	-80.000,00	-		-	
Ganancia neta del ejercicio			1.171.255,80	1.171.255,80	-		1.263.412,80	
Total patrimonio			6.153.673,07	6.953.618,53	-		6.529.352,80	
Total pasivo y patrimonio			7.084.100,00	7.484.072,73	-		7.608.200,00	
	act		7.084.100,00	7.484.072,73		act	7.608.200,00	
	pas pat		7.084.100,00	7.484.072,73		pas pat	7.608.200,00	
	Dife					Dife		

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor.

Ejemplo:

La Empresa Constructora “MCL” adquiere el 1 de enero del 2014, una máquina trituradora de material pétreo para preparación de hormigones. El precio de adquisición de la maquinaria es por un monto de USD 100.000. La vida útil de la maquinaria es de 10 años, la amortización se realizará siguiendo el método lineal y el valor residual USD 20.000.

La empresa tiene que hacer frente a los siguientes costes relacionados con la maquinaria:

- Transporte USD 2.000.
- Costes relacionados con la instalación y montaje USD 5.000.
- Estimación inicial de los costes de desmantelamiento USD 12.000, a valor presente.

Estimación de costo de la maquinaria

Detalle	Total
(+) Precio adquisición	100.000,00
(+) Costos de transporte	2.000,00
(+) Costes relacionados de instalación y montaje	5.000,00
(+) Costes de desmantelamiento	12.000,00
Total	119.000,00

Elaboración: Autor

Estimación del valor de depreciación

No	Año	Depreciación Total	Provisión Por Desmantelamiento	Saldo Libros
0				119.000,00
1	2014	8.700,00	1.200,00	109.100,00
2	2015	8.700,00	1.200,00	99.200,00
3	2016	8.700,00	1.200,00	89.300,00
4	2017	8.700,00	1.200,00	79.400,00
5	2018	8.700,00	1.200,00	69.500,00
6	2019	8.700,00	1.200,00	59.600,00
7	2020	8.700,00	1.200,00	49.700,00
8	2021	8.700,00	1.200,00	39.800,00
9	2022	8.700,00	1.200,00	29.900,00
10	2023	8.700,00	1.200,00	20.000,00

Elaboración: Autor

Año 2014

Paso 1: Conciliación contable 2014

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión por Desmantelamiento de Propiedad Planta y Equipo - Planta Trituradora	1.200,00	0,00
(=) Total	1.200,00	0,00

Elaboración: Autor

Pasivo financiero > Pasivo tributario = Diferencia temporaria deducible
Diferencia temporaria deducible = Activo por impuesto a la renta diferido

La Diferencia Temporaria Deducible –DTD es por: USD 1.200,00 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 264,00.

1.2.Control de la diferencia temporaria deducible

Detalle	Valor
Activo por I.R. Diferido al inicio del año	0,00
Activo por I.R. del Ejercicio	264,00
Activo por I.R. Diferido Neto	264,00

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria 2014

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.766.600,00
Participación a trabajadores 15%	-264.990,00
Gasto no deducible Provisión por Desmantelamiento de Propiedad Planta y Equipo - Planta Trituradora	264,00
Base imponible	1.501.874,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 330.412,28.

Paso 3: Registros contables

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	1.501.874,00	
Cuentas por Pagar S.R.I.		1.501.874,00
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta		
-x-		
Activo por I.R. Diferido	264,00	
Ingreso por I.R. Diferido		264,00

Elaboración: Autor

Estados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	1.501.610,00
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	1.501.874,00
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	0,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	-264,00

Elaboración: Autor

Paso 4 Mayorización:

Activo por I.Rta. Diferido

Debe	Haber
264,00	-
264,00	

Elaboración: Autor

Año 2024

Paso 1 Conciliación Contable 2019

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión por Desmantelamiento de Propiedad Planta y Equipo - Planta Trituradora	0,00	0,00
(=) Total	0,00	0,00

Elaboración: Autor

1.1.Control de la diferencia

Detalle	Valor
Saldo Inicial	264,00
Uso	(264,00)
Nuevo saldo Final	-

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria 2019

Detalle	Valor
Ganancia Contable	420.000,00
Participación a Trabajadores 15%	-63.000,00
Recuperación año 2014-2023	-12.000,00
Gasto no deducible por Provisión de Desmantelamiento de Propiedad Planta y Equipo - Planta Trituradora	0,00
Base imponible	345.000,00
I.R. (22%)	75.900,00

Elaboración: Autor

Es importante mencionar que para la estimación de la base imponible del ejercicio fiscal 2019 se recupera el valor de provisión del período 2014 – 2023; no se considera nuevas provisiones, en razón de que la amortización se realiza hasta el 2013.

Paso 2 Mayorización:

Activo por I.Rta. Diferido	
Debe	Haber
2.640,00	2.640,00
-	

Elaboración: Autor

4.1.4. El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente

“Deterioro término que se utiliza para registrar la pérdida del valor monetario de los activos fijos tangibles e intangibles por obsolescencia, destrucción parcial o total, o suspensión definitiva o temporal de actividades del activo”⁴⁸

La contabilización de propiedades, planta y equipo se la realiza en base a la Norma NIC 16, esta norma no se aplica para activos no corrientes mantenidos para la venta, activos biológicos, activos para exploración y evaluación, derechos mineros.

“Las **propiedades, planta y equipo** son activos tangibles que:

- Posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- Se espera usar durante más de un periodo”⁴⁹

“Proceso productivo es la utilización de recursos operacionales que permite transformar la materia prima en un resultado deseado que bien pudiera ser un producto terminado”⁵⁰

⁴⁸ Zapata Sánchez Pedro, *Contabilidad General* (Bogotá: Gráficas de la Sabana Ltda., 2011) 182

⁴⁹ IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera*”, 2014, A 828

⁵⁰ Rodríguez M.G.; Bolestrini A.S; Melean R; Rodríguez S.B; *Análisis Estratégico del Proceso Productivo en el Sector Industrial, Venezuela*, 2002, 137

El artículo 10, numeral 4), del Reglamento a la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 4 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que “El valor del deterioro de propiedades, planta y equipo que sean utilizados en el proceso productivo del contribuyente, será considerado como no deducible en el periodo en el que se registre contablemente; sin embargo se reconocerá un impuesto diferido por este concepto el cual podrá ser utilizado en el momento en que se transfiera el activo o a la finalización de su vida útil”.

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos	2014			2015		
	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.000.000,00	1.000.000,00	-	900.000,00	900.000,00	-
Cuentas por cobrar	450.000,00	450.000,00	-	380.000,00	380.000,00	-
Inventarios	780.000,00	780.000,00	-30.000,00	850.000,00	850.000,00	-50.000,00
Inventario producto terminado						
Provisión de inventario por VNR	-30.000,00			-50.000,00		
Obras en construcción	700.000,00	700.000,00	-	-	-	-
Obras Terminadas	-	-	-	1.525.000,00	1.490.000,00	-35.000,00
Pérdida onerosa en contratos de construcción				-35.000,00		
Propiedad, planta y equipo neto	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00	3.884.200,00	4.171.600,00	-287.400,00
Propiedad, planta y equipo al costo	4.619.000,00			4.619.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00			1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00			119.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00			3.500.000,00		
Depreciación acumulada	-223.700,00			-447.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-80.000,00			-160.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-8.700,00			-17.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-135.000,00			-270.000,00		
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-			-		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-			-		
Desmantelamiento programado	-1.200,00			-2.400,00		
Mantenimiento mayor programado	-275.000,00			-275.000,00		
Activo no corriente disponible para la venta neto	85.000,00	100.000,00	-15.000,00	-	-	-
Activo no corriente disponible para la venta al costo	150.000,00			-		
Depreciación acumulada	-50.000,00			-		
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes	-15.000,00			-		
Activo biológico	-	58.772,73	-58.772,73	154.000,00	154.000,00	-
Valor del activo (Plantas en producción)	112.272,73			-		
Plantación	-			154.000,00		
Depreciación acumulada	-53.500,00			-87.900,00		
Costos de producción	-7.800,00			-11.700,00		
Gasto de ventas	-45.700,00			-76.200,00		
Activos totales	7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73	7.608.200,00	7.980.600,00	-372.400,00
Pasivos						
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio	330.354,20	330.354,20	-	356.347,20	356.347,20	-
Cuentas por pagar	100.000,00	100.000,00	-	130.000,00	130.000,00	-
Multas	100,00	100,00	-	100,00	100,00	-
Diferidos - Provisiones	399.972,73	-	399.972,73	392.400,00	-	392.400,00
Provisión de inventario por VNR	30.000,00			50.000,00		
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción	-			35.000,00		
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	20.000,00			30.000,00		
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	1.200,00			2.400,00		
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves	275.000,00			275.000,00		
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta	15.000,00			-		
Provisión Activos Biológicos	58.772,73			-		
Deudas a largo plazo	100.000,00	100.000,00	-	200.000,00	200.000,00	-
Total pasivos	930.426,93	530.454,20	399.972,73	1.078.847,20	686.447,20	392.400,00
Patrimonio						
Capital en acciones	5.062.417,27	5.862.362,73	-	5.265.940,00	6.030.740,00	-
Pérdida acumulada ejercicios anteriores	-80.000,00	-80.000,00	-	-	-	-
Ganancia neta del ejercicio	1.171.255,80	1.171.255,80	-	1.263.412,80	1.263.412,80	-
Total patrimonio	6.153.673,07	6.953.618,53	-	6.529.352,80	7.294.152,80	-
Total pasivo y patrimonio	7.084.100,00	7.484.072,73	-	7.608.200,00	7.980.600,00	-
	act			act		
pas pat	7.084.100,00	7.484.072,73		7.608.200,00	7.980.600,00	
Dife	-	-		-	-	

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor.

Ejemplo:

La empresa “MCL” instala una planta de procesamiento de cerveza, cuyo costo asciende a USD 1.000.000,00. La vida útil de la nueva planta es de 15 años y el valor residual es de USD 200.000. Al finalizar el primer año el valor razonable de la planta es de USD 900.000,00. Al finalizar el segundo año se realiza un nuevo avalúo y el valor razonable de la planta asciende a USD 830.000,00.

Datos adicionales:

- Utilidad contable 2014: USD 1.766.600,00
- Utilidad contable 2015: USD 1.905.600,00

$$\text{Depreciación} = \frac{\text{Valor del Bien} - \text{Valor residual}}{\text{Número de años de vida útil}}$$

$$\text{Depreciación} = \frac{1.000.000,00 - 200.000,00}{10}$$

$$\text{Depreciación} = \text{USD } 80.000,00/\text{año}$$

Depreciación

Nº	Año	Depreciación Total	Saldo Libros
0			1.000.000,00
1	2014	80.000,00	920.000,00
2	2015	80.000,00	840.000,00
3	2016	80.000,00	760.000,00
4	2017	80.000,00	680.000,00
5	2018	80.000,00	600.000,00
6	2019	80.000,00	520.000,00
7	2020	80.000,00	440.000,00
8	2021	80.000,00	360.000,00
9	2022	80.000,00	280.000,00
10	2023	80.000,00	200.000,00

Elaboración: Autor

Cálculo del deterioro:

$$\text{Pérdida por deterioro} = \text{Valor razonable} - \text{Valor en libros}$$

$$\text{Pérdida por deterioro} = 900.000,00 - 920.000,00$$

$$\text{Pérdida por deterioro} = -20.000,00$$

Paso 1: Conciliación contable 2014

Detalle	Base contable	Base tributaria
Propiedad Planta y Equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00	1.000.000,00
Depreciación Acumulada Propiedad Planta y Equipo - Planta Cervecera	-80.000,00	-80.000,00
Deterioro Propiedad Planta y Equipo - Planta Cervecera	-20.000,00	0,00
Total	900.000,00	920.000,00

Elaboración: Autor

Activo financiero < Activo tributario = Diferencia temporaria deducible
Diferencia temporaria deducible = Activo por impuesto a la renta diferido

La Diferencia Temporaria Deducible –DTD es por: USD 20.000,00 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 4.400,00.

1.1.Control de la diferencia

Detalle	Valor
Activo por I.R. Diferido al inicio del año	0,00
Activo por I.R. del Ejercicio	4.400,00
Activo por I.R. Diferido Neto	4.400,00

Paso 2: Conciliación tributaria 2014

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.766.600,00
Participación a Trabajadores 15%	-264.990,00
Gasto no deducible por Deterioro Propiedad Planta y Equipo - Planta Cervecera	20.000,00
Base imponible	1.521.610,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 334.754,20

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	334.754,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		334.754,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-x-		
Activo por I.R. Diferido	4.400,00	
Ingreso por I.R. Diferido		4.400,00

Elaboración: Autor

Estados de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	330.354,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	334.754,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	0,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	-4.400,00

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido

Debe	Haber
4.400,00	0,00

Elaboración: Autor

Año 2015

Cálculo del deterioro:

$$\text{Pérdida por deterioro} = \text{Valor razonable} - \text{Valor en libros}$$

$$\text{Pérdida por deterioro} = 830.000,00 - 840.000,00$$

$$\text{Pérdida por deterioro} = -10.000,00$$

Paso 1: Conciliación contable 2015

Detalle	Base contable	Base tributaria
Propiedad Planta y Equipo - Planta Cervecera	920.000,00	920.000,00
Depreciación Acumulada Propiedad Planta y Equipo,- Planta Cervecera	-80.000,00	-80.000,00
Deterioro Propiedad Planta y Equipo - Planta Cervecera	-10.000,00	0,00
Total	830.000,00	840.000,00

Elaboración: Autor

La Diferencia Temporal Deducible –DTD es por: USD 10.000,00 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 2.200,00.

Control de la diferencia temporaria deducible

Detalle	Valor
Saldo Inicial	4.400,00
Uso	(4.400,00)
Nuevo saldo Final	2.200,00

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria 2015

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.905.600,00
Participación a trabajadores 15%	-285.840,00
Recuperación año 2014	-20.000,00
Gasto no deducible por Deterioro Propiedad Planta y Equipo, - Planta Cervecera	10.000,00
Base imponible	1.609.760,00
I.R. (22%)	354.147,20

Elaboración: Autor

Es importante mencionar que para la estimación de la base imponible del ejercicio fiscal 2015, se recupera el valor de provisión del año anterior y se considera la nueva provisión.

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-X-		
Gasto I.R. Causado Corriente	354.147,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		354.147,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-X-		
Gasto por I.R. Diferido	2.200,00	
Activo por I.R. Diferido		2.200,00
P/r la recuperación del Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Estados de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	356.347,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	354.147,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	2.200,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	0,00

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido

Debe	Haber
4.400,00	4.400,00
2.200,00	

Elaboración: Autor

4.1.5. Provisiones diferentes a las cuentas incobrables: desmantelamiento, desahucio, y pensiones jubilares patronales

El artículo 10, numeral 5), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 5 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que “Las provisiones diferentes a las cuentas incobrables, desmantelamiento, desahucio y pensiones jubilares patronales, serán consideradas como no deducibles en el periodo en el que se registren contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento en el que el contribuyente se desprenda efectivamente de recursos para cancelar la obligación por la cual se efectuó la provisión”.

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance
Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos			2014			2015		
			BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaloria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaloria
Efectivo y equivalentes al efectivo			1.000.000,00	1.000.000,00	-			
Cuentas por cobrar			450.000,00	450.000,00	-			
Inventarios			750.000,00	780.000,00	-30.000,00			
Inventario producto terminado		780.000,00					850.000,00	
Provisión de inventario por VNR		-30.000,00					-50.000,00	
Obras en construcción			700.000,00	700.000,00	-		-	
Obras Terminadas			-	-	-		1.525.000,00	
Pérdida onerosa en contratos de construcción			-	-	-		-	
Propiedad, planta y equipo al costo		4.619.000,00	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00		4.619.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00				-		-	
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00				-	1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00				-	3.500.000,00		
Depreciación acumulada		-223.700,00			-		-447.400,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera		-80.000,00			-		-160.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		-8.700,00			-		-17.400,00	
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves		-135.000,00			-		-270.000,00	
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		-20.000,00			-		-10.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera		-20.000,00			-		-10.000,00	
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		-			-		-	
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves		-			-		-	
Desmantelamiento programado		-1.200,00			-		-2.400,00	
Mantenimiento mayor programado		-275.000,00			-		-275.000,00	
Activo no corriente disponible para la venta neto			85.000,00	100.000,00	-15.000,00		-	
Activo no corriente disponible para la venta al costo		150.000,00			-		-	
Depreciación acumulada		-50.000,00			-		-	
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes		-15.000,00			-		-	
Activo biológico			-	58.772,73	-58.772,73		154.000,00	
Valor del activo (Plantas en producción)		112.272,73			-		154.000,00	
Plantación		-			-		-	
Depreciación acumulada		-7.800,00			-		-87.900,00	
Costos de producción		-45.700,00			-		-	
Gasto de ventas		-			-		-	
Activos totales			7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73		7.608.200,00	
Pasivos					-			
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio			330.354,20	330.354,20	-		356.347,20	
Cuentas por pagar			100.000,00	100.000,00	-		130.000,00	
Multas				100,00	-			
Diferidos - Provisiones			399.972,73	-	399.972,73		392.400,00	
Provisión de inventario por VNR		30.000,00					50.000,00	
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción		-			-		35.000,00	
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo		20.000,00			-		-	
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora		1.200,00			-		2.400,00	
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves		275.000,00			-		275.000,00	
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta		15.000,00			-		-	
Provisión Activos Biológicos		58.772,73			-		-	
Deudas a largo plazo			100.000,00	100.000,00	-		200.000,00	
Total pasivos			930.426,93	530.454,20	399.972,73		1.078.847,20	
Patrimonio					-			
Capital en acciones			5.062.417,27	5.862.362,73	-		5.265.940,00	
Pérdida acumulada ejercicios anteriores			-80.000,00	-80.000,00	-		-	
Ganancia neta del ejercicio			1.171.255,80	1.171.255,80	-		1.263.412,80	
Total patrimonio			6.153.673,07	6.953.618,53	-		6.529.352,80	
Total pasivo y patrimonio			7.084.100,00	7.484.072,73	-		7.608.200,00	
	act		7.084.100,00	7.484.072,73		act	7.608.200,00	
	pas pat		7.084.100,00	7.484.072,73		pas pat	7.608.200,00	
	Dife					Dife		

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor.

Ejemplo:

La Empresa “MCL”, al 1 de enero de 2014, realiza una provisión por concepto de mantenimiento overhaul mayor programado de aviones por USD 550.000,00; la empresa estima la reparación de sus aviones transcurridas 3.000 horas de vuelo. El valor de provisión deberá cargarse al valor de cada una de sus unidades.

Datos adicionales:

- Utilidad contable 2014: USD 1.766.600,00
- Utilidad contable 2015: USD 1.905.600,00

Paso 1: Conciliación contable 2014

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión por Mantenimiento de Propiedad - Planta y Equipo-Aeronaves	275.000,00	0,00
(=) Total	275.000,00	0,00

Elaboración: Autor

Pasivo financiero > Pasivo tributario = Diferencia temporaria deducible
Diferencia temporaria deducible = Activo por impuesto a la renta diferido

La Diferencia Temporaria Deducible –DTD es por: (-) USD 275.000,00 (negativo) y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: (-) USD 60.500,00.

1.1. Control de la diferencia temporaria imponible

Detalle	Valor
Activo por I.R. Diferido al inicio del año	0,00
Activo por I.R. del Ejercicio	-60.500,00
Activo por I.R. Diferido Neto	-60.500,00

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.766.600,00
Participación a Trabajadores 15%	-264.990,00
Gasto no deducible por Provisión por Mantenimiento de Propiedad Planta y Equipo – Aeronaves	275.000,00
Base imponible	1.776.610,00

Elaboración: Autor

Es importante observar que si bien durante la estimación de la Utilidad Contable no se considera la provisión por mantenimiento, este valor debe ser considerado para la estimación de la base imponible para el tributo del impuesto a la renta conforme lo establecido en la norma contable.

El impuesto a la renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 390.854,20.

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	390.854,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		390.854,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-x-		
Activo por I.R. Diferido	60.500,00	
Ingreso por I.R. Diferido		60.500,00
P/r el Activo por Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Estado de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	330.354,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	390.854,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	0,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	-60.500,00

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido

Debe	Haber
60.500,00	0,00

Elaboración: Autor

Año 2015

Paso 1: Conciliación contable 2015

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión por Mantenimiento de Propiedad Planta y Equipo – Aeronaves	275.000,00	0,00
(=) Total	0,00	0,00

Elaboración: Autor

La Diferencia Temporal Deducible –DTD es por: USD 275.000,00 y el Pasivo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 60.500,00

1.1. Control de la diferencia temporal deducible

Detalle	Valor
Saldo Inicial	60.500,00
Uso	(60.500,00)
Nuevo saldo Final	60.500,00

Elaboración: Autor

Paso 2: Conciliación tributaria

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.905.600,00
Participación a Trabajadores 15%	-285.840,00
Gasto no deducible por Provisión por Mantenimiento de Propiedad Planta y Equipo – Aeronaves	275.000,00
Recuperación año 2014	-275.000,00
Base imponible	1.619.760,00

Elaboración: Autor

Es importante observar que, si bien durante la estimación de la Utilidad Contable no se considera la provisión por mantenimiento, este valor debe ser considerado para la estimación de la base imponible para el tributo del impuesto a la renta conforme lo establecido en la norma ecuatoriana.

El impuesto a la renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 356.347,20.

Paso 3: Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	356.347,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		356.347,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-x-		
Gasto por I.R. Diferido	60.500,00	
Activo por I.R. Diferido		60.500,00
P/r el Activo por Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Estados de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	356.347,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	356.347,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	-60.500,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	60.500,00

Elaboración: Autor

Paso 4: Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido

Debe	Haber
60.500,00	60.500,00
60.500,00	-

Elaboración: Autor

Es importante observar que, para la estimación de la base imponible del siguiente ejercicio fiscal se recupera el valor de provisión del año anterior, y se registra el gasto al momento de generar el mantenimiento.

4.1.6. Valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta

La Norma NIIF 5, establece que un activo no corriente se considera mantenido para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta. Para clasificar un activo no corriente como mantenido para la venta el activo debe estar disponible para la venta inmediata en su estado actual.

Esta norma en lo referente a la medición de los activos mantenidos para la venta requiere se mida al valor razonable y estimar los costos de la venta sobre los juicios y estimaciones relativos a la medición del valor razonable. La Norma, permite estimar los gastos por Activos no corrientes estimados para la venta.

El artículo 10, numeral 6), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 6 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece

que “los valores por concepto de gastos estimados para la venta de activos no corrientes mantenidos para la venta, serán considerados como no deducibles en el periodo en que se registre contablemente; sin embargo, se reconocerá un impuesto diferido por este concepto, el cual podrá ser utilizado en el momento de la venta, siempre y cuando la venta corresponda a un impuesto gravado con impuesto a la renta”.

“Activo No Corriente, comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.”⁵¹

La composición del activo no corriente es la siguiente:

- Inmovilizaciones intangibles – Propiedad intelectual
- Inmovilizaciones materiales
- Inversiones inmobiliarias
- Inversiones financiera a largo plazo

⁵¹ Rosario Pérez, Rubén Gonzáles, María Bustar Manso; *“Tratamiento de la Documentación Contable, Activos y Pasivos no corrientes”*; editorial Editex.

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos	2014			2015		
	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.000.000,00	1.000.000,00	-	900.000,00	900.000,00	-
Cuentas por cobrar	450.000,00	450.000,00	-	380.000,00	380.000,00	-
Inventarios	780.000,00	780.000,00	-30.000,00	850.000,00	850.000,00	-50.000,00
Inventario producto terminado						
Provisión de inventario por VNR	-30.000,00			-50.000,00		
Obras en construcción	700.000,00	700.000,00	-	-	-	-
Obras Terminadas	-	-	-	1.525.000,00	1.490.000,00	-35.000,00
Pérdida onerosa en contratos de construcción				-35.000,00		
Propiedad, planta y equipo neto	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00	3.884.200,00	4.171.600,00	-287.400,00
Propiedad, planta y equipo al costo	4.619.000,00			4.619.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00			1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00			119.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00			3.500.000,00		
Depreciación acumulada	-223.700,00			-447.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-80.000,00			-160.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-8.700,00			-17.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-135.000,00			-270.000,00		
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-			-		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-			-		
Desmantelamiento programado	-1.200,00			-2.400,00		
Mantenimiento mayor programado	-275.000,00			-275.000,00		
Activo no corriente disponible para la venta neto	85.000,00	100.000,00	-15.000,00	-	-	-
Activo no corriente disponible para la venta al costo	150.000,00			-		
Depreciación acumulada	-50.000,00			-		
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes	-15.000,00			-		
Activo biológico	-	58.772,73	-58.772,73	154.000,00	154.000,00	-
Valor del activo (Plantas en producción)	112.272,73			-		
Plantación	-53.500,00			154.000,00		
Depreciación acumulada	-			-87.900,00		
Costos de producción	-7.800,00			-11.700,00		
Gasto de ventas	-45.700,00			-76.200,00		
Activos totales	7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73	7.608.200,00	7.980.600,00	-372.400,00
Pasivos						
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio	330.354,20	330.354,20	-	356.347,20	356.347,20	-
Cuentas por pagar	100.000,00	100.000,00	-	130.000,00	130.000,00	-
Multas	100,00	100,00	-	100,00	100,00	-
Diferidos - Provisiones	399.972,73	-	399.972,73	392.400,00	-	392.400,00
Provisión de inventario por VNR	30.000,00			50.000,00		
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción	-			35.000,00		
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	20.000,00			30.000,00		
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	1.200,00			2.400,00		
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves	275.000,00			275.000,00		
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta	15.000,00			-		
Provisión Activos Biológicos	58.772,73			-		
Deudas a largo plazo	100.000,00	100.000,00	-	200.000,00	200.000,00	-
Total pasivos	930.426,93	530.454,20	399.972,73	1.078.847,20	686.447,20	392.400,00
Patrimonio						
Capital en acciones	5.062.417,27	5.862.362,73	-	5.265.940,00	6.030.740,00	-
Pérdida acumulada ejercicios anteriores	-80.000,00	-80.000,00	-	-	-	-
Ganancia neta del ejercicio	1.171.255,80	1.171.255,80	-	1.263.412,80	1.263.412,80	-
Total patrimonio	6.153.673,07	6.953.618,53	-	6.529.352,80	7.294.152,80	-
Total pasivo y patrimonio	7.084.100,00	7.484.072,73	-	7.608.200,00	7.980.600,00	-
	act			act		
pas pat	7.084.100,00	7.484.072,73		7.608.200,00	7.980.600,00	
Dife	-	-		-	-	

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor.

Ejemplo:

La Empresa “MCL”, al 31 de diciembre del 2014, firma un acuerdo para vender una máquina, el valor en libros de la máquina disponible para la venta es de USD 100.000, mientras que el valor razonable es de USD 85.000,00. El precio inicial de adquisición fue de USD 150.000,00 y la depreciación acumulada de USD 50.000,00.

Datos adicionales:

- Utilidad contable 2014: USD 1.766.600,00
- Utilidad contable 2015: USD 1.905.600,00

Paso 1: Conciliación contable 2014

Detalle	Base contable	Base Tributaria
Activo no corriente disponible para la venta	150.000,00	150.000,00
Depreciación acumulada	-50.000,00	-50.000,00
Provisión gastos estimados para la venta	-15.000,00	0,00
(=) Total	85.000,00	100.000,00

Elaboración: Autor

La Diferencia Temporal Imponible –DTI es por: USD 15.000,00 y el Activo Diferido por Impuesto a la Renta (22%) es por: USD 3.300,00.

Paso 2: Control de la diferencia temporal deducible

Detalle	Valor
Activo por I.R. Diferido al inicio del año	0,00
Activo por I.R. del Ejercicio	3.300,00
Activo por I.R. Diferido Neto	3.300,00

Elaboración: Autor

Conciliación tributaria 2014

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.766.600,00
Participación a Trabajadores 15%	-264.990,00
Gasto no deducible por Provisión de Gastos Estimados para la Venta	15.000,00
Base imponible	1.516.610,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 333.654,20.

Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	333.654,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		333.654,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-x-		
Activo por I.R. Diferido	3.300,00	
Ingreso por I.R. Diferido		3.300,00
P/r el Activo por Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Estados de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	330.354,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	333.654,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	0,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	-3.300,00

Elaboración: Autor

Mayorización:

Activo por I. Rta. Diferido	
Debe	Haber
3.300,00	-
3.300,00	

Elaboración: Autor

Los activos no corrientes disponibles para la venta se miden al valor entre su costo en libros y su valor razonable.

Paso 1: Conciliación contable 2015

Detalle	Base contable	Base tributaria
Provisión Gastos Estimados para la Venta	0,00	0,00
(=) Total	0,00	0,00

Elaboración: Autor

1.1.Control de la Diferencia

Detalle	Valor
Saldo Inicial	3.300,00
Uso	3.300,00
Nuevo saldo Final	-

Elaboración: Autor

Conciliación tributaria

Detalle	Valor
Ganancia Contable	1.905.600,00
Participación a Trabajadores 15%	-285.840,00
Gasto no deducible por Provisión de Gastos Estimados para la Venta	0,00
Recuperación 2014	-15.000,00
Base imponible	1.604.760,00

Elaboración: Autor

El Impuesto a la Renta (22%) causado para el ejercicio es por: USD 353.047,20

La recuperación de la provisión se hace efectiva en el 2015.

Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-x-		
Gasto I.R. Causado Corriente	353.047,20	
Cuentas por Pagar S.R.I.		353.047,20
P/r el Gasto del Impuesto a la Renta.		
-x-		
Gasto por I.R. Diferido	3.300,00	
Activo por I.R. Diferido		3.300,00
P/r la recuperación del Impuesto a la Renta Diferido.		

Elaboración: Autor

Estado de resultados integrales

Detalle	Valor
Gasto por Impuesto a la Renta del Ejercicio	356.347,20
Gasto por Impuesto a la Renta Causado Corriente	353.047,20
Gasto por Impuesto a la Renta Diferido	3.300,00
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	0,00

Elaboración: Autor

Debe	Haber
3.300,00	3.300,00
-	

Elaboración: Autor

4.1.7. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos medidos con cambios en resultados durante su periodo de transformación biológica

“Un activo biológico “es un animal vivo o una planta”⁵²

La contabilización de los activos biológicos, productos agrícolas en el punto de su cosecha o recolección, subvenciones del gobierno se realiza en base a la Norma 41, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola.

La Norma 41 determina su reconocimiento en función del crecimiento, no aplica para los terrenos relacionados con la actividad agrícola los activos intangibles relacionados con la actividad agrícola. Esta norma se aplica a los productos agrícolas que son los productos obtenidos de los activos biológicos de la entidad sólo hasta el punto de su cosecha o recolección, a partir de entonces aplicar la NIC 2 Inventarios. No trata el procesamiento de los productos agrícolas tras la cosecha o recolección”

El artículo 10, numeral 7), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que “Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos con cambios en resultados, durante su periodo de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria, como ingresos no sujetos de renta y costos atribuibles a ingresos no sujetos de renta; adicionalmente estos conceptos no deberán ser incluidos en el cálculo de la participación a trabajadores, gastos atribuibles para generar ingresos exentos y cualquier otro límite establecido en la norma tributaria que incluya a estos elementos. En el periodo fiscal en que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del Impuesto a la Renta para lo cual se deberá

⁵² IASB, “*Normas Internacionales Información Financiera* 2014 A1362

considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efecto de determinación de la base imponible.

En caso de activos biológicos, que se midan bajo el modelo de costo conforme la técnica contable, será deducible la correspondiente depreciación más los costos y gastos directamente atribuibles a la transformación biológica del activo, cuando estos sean aptos para su cosecha o recolección durante su vida útil. Para efectos de la aplicación de lo establecido en el presente numeral, el Servicio de Rentas Internas podrá emitir la correspondiente solución”.

Diferencias temporarias

Método del Pasivo Basado en el Balance Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

Activos	2014			2015		
	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria
Efectivo y equivalentes al efectivo	1.000.000,00	1.000.000,00	-	900.000,00	900.000,00	-
Cuentas por cobrar	450.000,00	450.000,00	-	380.000,00	380.000,00	-
Inventarios	780.000,00	780.000,00	-30.000,00	850.000,00	850.000,00	-50.000,00
Inventario producto terminado						
Provisión de inventario por VNR	-30.000,00			-50.000,00		
Obras en construcción	700.000,00	700.000,00	-	-	-	-
Obras Terminadas	-	-	-	1.525.000,00	1.490.000,00	-35.000,00
Pérdida onerosa en contratos de construcción				-35.000,00		
Propiedad, planta y equipo neto	4.099.100,00	4.395.300,00	-296.200,00	3.884.200,00	4.171.600,00	-287.400,00
Propiedad, planta y equipo al costo	4.619.000,00			4.619.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	1.000.000,00			1.000.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	119.000,00			119.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	3.500.000,00			3.500.000,00		
Depreciación acumulada	-223.700,00			-447.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-80.000,00			-160.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-8.700,00			-17.400,00		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-135.000,00			-270.000,00		
Deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Cervecera	-20.000,00			-10.000,00		
Propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	-			-		
Propiedad, planta y equipo - Aeronaves	-			-		
Desmantelamiento programado	-1.200,00			-2.400,00		
Mantenimiento mayor programado	-275.000,00			-275.000,00		
Activo no corriente disponible para la venta neto	85.000,00	100.000,00	-15.000,00	-	-	-
Activo no corriente disponible para la venta al costo	150.000,00			-		
Depreciación acumulada	-50.000,00			-		
Gastos estimados para la venta de activos no corrientes	-15.000,00			-		
Activo biológico	-	58.772,73	-58.772,73	154.000,00	154.000,00	-
Valor del activo (Plantas en producción)	112.272,73			-		
Plantación	-			154.000,00		
Depreciación acumulada	-53.500,00			-87.900,00		
Costos de producción	-7.800,00			-11.700,00		
Gasto de ventas	-45.700,00			-76.200,00		
Activos totales	7.084.100,00	7.484.072,73	-399.972,73	7.608.200,00	7.980.600,00	-372.400,00
Pasivos						
Impuesto a la renta por pagar del ejercicio	330.354,20	330.354,20	-	356.347,20	356.347,20	-
Cuentas por pagar	100.000,00	100.000,00	-	130.000,00	130.000,00	-
Multas	100,00	100,00	-	100,00	100,00	-
Diferidos - Provisiones	399.972,73	-	399.972,73	392.400,00	-	392.400,00
Provisión de inventario por VNR	30.000,00			50.000,00		
Provisión por pérdida onerosa en contratos de construcción	-			35.000,00		
Provisión por deterioro acumulado de propiedad planta y equipo	20.000,00			30.000,00		
Provisión por desmantelamiento de propiedad, planta y equipo - Planta Trituradora	1.200,00			2.400,00		
Provisión por mantenimiento de propiedad, planta y equipo - Aeronaves	275.000,00			275.000,00		
Provisión por gastos de activos no corrientes para la venta	15.000,00			-		
Provisión Activos Biológicos	58.772,73			-		
Deudas a largo plazo	100.000,00	100.000,00	-	200.000,00	200.000,00	-
Total pasivos	930.426,93	530.454,20	399.972,73	1.078.847,20	686.447,20	392.400,00
Patrimonio						
Capital en acciones	5.062.417,27	5.862.362,73	-	5.265.940,00	6.030.740,00	-
Pérdida acumulada ejercicios anteriores	-80.000,00	-80.000,00	-	-	-	-
Ganancia neta del ejercicio	1.171.255,80	1.171.255,80	-	1.263.412,80	1.263.412,80	-
Total patrimonio	6.153.673,07	6.953.618,53	-	6.529.352,80	7.294.152,80	-
Total pasivo y patrimonio	7.084.100,00	7.484.072,73	-	7.608.200,00	7.980.600,00	-
	act			act		
pas pat	7.084.100,00	7.484.072,73		7.608.200,00	7.980.600,00	
Dife	-	-		-	-	

FIRMA REPRESENTANTE LEGAL
NOMBRE:
CI / RUC:

Elaboración: Autor.

Ejemplo:

La Empresa “MCL” administra una plantación de Cacao de 20 hectáreas. Se estima que la producción del fruto a partir del tercer año se estabilizará en 55 quintales por hectárea, y un precio de venta de 140 dólares por quintal.

⁵³“Los costos estimados de producción se detallan a continuación:

Detalle	Siembra	2013	2014	2015	2016
Preparación De La Tierra	8.000,00				
Vivero (Plántulas)	4.500,00				
Mano De Obra	-	13.000,00	19.800,00	19.500,00	19.500,00
Insumos	14.500,00	3.100,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
Herramientas	1.200,00		800,00	800,00	800,00
Transporte	800,00			1.200,00	1.200,00
Total	39.000,00	16.100,00	29.600,00	30.500,00	30.500,00

Fuente: Autor

Elaboración: Autor

1) Siembra

Cuentas	Debe	Haber
Planta Productora (PEE)	39.000,00	
Efectivo o cuentas por pagar		39.000,00

Elaboración: Autor

2) Depreciación de la Planta Productora de Cacao

La Plantación de Cacao tiene una vida útil de 10 años, y su valor residual es cero.

Cuentas	Debe	Haber
Costo de producción	3.900,00	
Depreciación acumulada (P. Productora)		3.900,00

Elaboración: Autor

⁵³ Adaptado del documento *Propuesta Metodológica para la Medición de las Plantas de Banano y sus frutos según NIIF*, Luis A. Chavez, agosto 2015

3) Año 2013

Cuentas	Debe	Haber
Costo de producción	16.100,00	
Efectivo o cuentas por pagar		16.100,00

Elaboración: Autor

4) Año 2014

Cuentas	Debe	Haber
Costo de producción	29.600,00	
Efectivo o cuentas por pagar		29.600,00

Elaboración: Autor

5) Año 2015

Cuentas	Debe	Haber
Costo de producción	30.500,00	
Efectivo o cuentas por pagar		30.500,00

Elaboración: Autor

6) Año 2016

Cuentas	Debe	Haber
Costo de producción	30.500,00	
Efectivo o cuentas por pagar		30.500,00

Elaboración: Autor

7) Medición del activo biológico al cierre del ejercicio

Con el propósito de estimar el valor del activo biológico al cierre del año 2014, se elabora un flujo de efectivo esperado neto, que considera la entrada bruta de flujos de efectivo esperados y los costos estimados a incurrir hasta la cosecha. Para el efecto, nos valemos del valor razonable estimado del producto para el año 2015 por USD 154.000, menos los costos estimados para el ejercicio 2015 por USD 30.500, valor que lo traemos a valor presente, a la fecha de cierre del ejercicio fiscal, es decir un año. La tasa de descuento empleada es del 10%, que corresponde al costo promedio ponderado de capital WACC.

Entrada bruta de flujos de efectivo esperados				
	2013	2014	2015	2016
Ingreso bruto	-	-	154.000,00	154.000,00

Elaboración: Autor

Costos estimados a incurrir hasta la cosecha				
Concepto	2013	2014	2015	2016
Preparación de la tierra				
Vivero (Plántulas)				
Mano de Obra	13.000,00	19.800,00	19.500,00	19.500,00
Insumos	3.100,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
Herramientas		800,00	800,00	800,00
Transporte			1.200,00	1.200,00
TOTAL	16.100,00	29.600,00	30.500,00	30.500,00
FLUJO DE EFECTIVO ESPERADO			123.500,00	

Elaboración: Autor

$$\text{El valor presente del flujo de efectivo neto} = \frac{123.500,00}{(1+10\%)^1} = 112.272,73$$

8) La utilidad bruta

Detalle	Debe	Haber
Ingresos medidos a Valor Razonable		112.272,73
Costos de Producción		53.500,00
(+)CP 2013	16.100,00	
(+)CP 2014	29.600,00	
(+)Depreciación acumulada (2 años)	7.800,00	
Utilidad Bruta		58.772,73

Elaboración: Autor

Costos relacionados

Detalle	2014		
	Base contable	Base tributaria	Diferencia Temporal
Activo biológico	-	58.772,73	(58.772,73)

Pasivo por Imp. Diferido del año			(12.930,00)
Por Imp. Diferido al inicio del año			-
Gasto (Ingreso) por Imp. Diferido			12.930,00

Elaboración: Autor

Detalle	Valor
Activo por I.R. Diferido al inicio del año	0,00
Activo por I.R. del Ejercicio	3.300,00
Activo por I.R. Diferido Neto	3.300,00

Elaboración: Autor

Registro contable del impuesto diferido

Detalle	Debe	Haber
Gasto por Impuesto Diferido	12.930,00	
Pasivo por Impuesto Diferido		12.930,00

Elaboración: Autor

Conciliación tributaria 2014

Detalle	Valor
Utilidad antes del 15%	1.766.600,00
Utilidad antes de Impuestos (después del 15%)	1.501.610,00
Gasto no deducible	58.772,73
Base Imponible	1.560.382,73

Elaboración: Autor

En el año 2015, año en el que se vende el activo biológico, no se genera un pasivo por impuesto diferido para el ejercicio fiscal, no obstante, se registra un pasivo inicial que corresponde al generado en el 2014.

Gasto ingreso por impuesto diferido

Detalle	2014		
	Base financiera	Base tributaria	Diferencia Temporal
Activo biológico	-	-	-
TOTAL	-	-	-
Pasivo por Imp. Diferido del año	-		-
Por Imp. Diferido al inicio del año	-	-	(12.930,00)
Gasto (Ingreso) por Imp. Diferido	-	-	(12.930,00)

Elaboración: Autor

Control Diferencia

Detalle	Valor
Saldo Inicial	12.930,00
Uso	(12.930,00)
Nuevo saldo Final	-

Elaboración: Autor

Registro contable impuesto diferido

Detalle	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido	12.930,00	
Ingreso por impuesto diferido		12.930,00

Elaboración: Autor

La utilidad contable 2015, constituye la diferencia entre los ingresos de venta por USD 154.000,00 menos los costos de producción (Activo biológico estimado para el año anterior (2014) por USD 112.272,73; gasto de ventas por USD 20.000,00, otros costos de ventas por USD 10.000,00).

Conciliación tributaria

Detalle	Valor
Utilidad contable 2015 (Antes del 15%)	1.905.600,00
15% participación	285.840,00
Total utilidad antes de Impuestos (después del 15%)	1.619.700,00
Recuperación 2014	-58.772,73
Gastos No Deducible	0,00
Base Imponible	1.560.987,27
Impuesto causado	343.407,00

Elaboración: Autor

4.1.8. Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria de ejercicios anteriores

El artículo 10 numeral 8), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 8 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece el reconocimiento de activos por impuestos diferidos para “Las pérdidas declaradas luego

de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores en los términos y condiciones establecidos en la ley y en este reglamento”.

El literal c), del artículo 28, antes referido, establece que “las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria, de ejercicios anteriores. Su amortización se efectuará dentro de los cinco periodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobre pase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio. El saldo no amortizado dentro del indicado lapso, no podrá ser deducido en los ejercicios económicos posteriores. En el caso de terminación de actividades, antes de que concluya el período de cinco años, el saldo no amortizado de las pérdidas, será deducible en su totalidad en el ejercicio en el que se produzca la terminación de actividades”.

Las pérdidas declaradas luego de la conciliación tributaria generan un activo por impuesto a la renta diferido, se disminuye el valor amortizado por pérdida y se genera un impuesto diferido el cual se recupera en los siguientes ejercicios fiscales.

Ejemplo:

La Empresa “MCL” al 31 de diciembre del 2013, refleja los siguientes datos contables:

Datos adicionales:

- Ingresos por un valor de: 2'000.000
- Costos: 2'100.000
- Gastos no deducibles: 20.000

Para el año 2015, se genera una utilidad de USD 100.000, gastos no deducibles de USD 15.000 y se amortizó el 25 % de la utilidad.

Paso 1. Cálculo de la pérdida contable

Detalle		Valor
(=)	Ingresos	2.000.000
(-)	Costos	(2.100.000)
(=)	Pérdida contable	(100.000)

Elaboración: Autor

Conciliación tributaria

Detalle	Valor
(-) Pérdida contable	(100.000)
(+) Gastos no deducibles	20.000
(=) Pérdida tributaria	(80.000)

Elaboración: Autor

Cálculo del activo diferido por pérdida

Detalle	Valor
Pérdida tributaria	80.000
Tarifa del I.R. que se espera recuperar	22%
Activo por impuesto a la renta diferido	17.600

Elaboración: Autor

Registro contable

Detalle	Debe	Haber
-----X-----		
Activo por impuesto diferido	17.600	
Ingreso por impuesto a la renta diferido		17.600

Elaboración: Autor

Pérdida contable después de impuesto

Pérdida contable	(100.000)
------------------	-----------

Estado de resultados integrales

DETALLE	USD
Gasto Impuesto a la Renta del Ejercicio	-
Gasto Impuesto a la Renta Causado corriente	-
Gasto Impuesto a la Renta Diferido	-
Ingreso Impuesto a la Renta Diferido	17.600
Pérdida contable después de impuestos	(82.400)

Elaboración: Autor

Mayorización

Debe	Haber
17.600	
	29.700
(12.100)	

Elaboración: Autor

Cálculo de amortización

Detalle	Valor
Utilidad contable	100.000
(-) 15% participación laboral	15.000
(+) Gasto no deducible	<u>15.000</u>
(=) Utilidad tributaria	100.000
25% amortización	25.000

Elaboración: Autor

Conciliación tributaria

Detalle	Valor
Utilidad contable	100.000
15% Participación laboral	-15.000
Gasto no deducible	15.000
Amortización pérdidas tributarias	<u>-25.000</u>
Base imponible	75.000
I.R. 22%	16.500

Fuente: Autor

Elaboración: Autor

Cuadro extracontable

Detalle	Valor
Pérdida tributaria 2015	80.000
Amortización 2016	25.000
Saldo a amortizar	55.000
Hasta en 4 años	

Elaboración: Autor

Cálculos NIIF

Detalle	Valor
Amortización 2016	25.000
I.R. 22%	5.500

Elaboración: Autor

Se puede visualizar que se realizó la amortización de la pérdida con la utilidad de este año, y además se pudo efectuar la misma acción durante los cuatro años siguientes.

4.1.9. Créditos tributarios no utilizados

La Norma 12, sobre pérdidas y créditos no utilizados establece que debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no usados.

El artículo 10 numeral 9), del Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, que se incorporó en el artículo 28.1 numeral 9 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece “Los créditos tributarios no utilizados, generados en periodos anteriores, en los términos y condiciones establecidas en la ley y este Reglamento”.

En base a la Ley de Régimen Tributario Interno Artículo 47, en el cual expresa “en el caso de que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme la declaración del contribuyente, este podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el Impuesto a la Renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración” cabe mencionar que este caso no es aplicado en Ecuador.

4.2 Impacto tributario

Existen varias formas de establecer el impacto fiscal; la primera, se relaciona directamente al objeto de investigación y consiste en establecer las diferencias entre la base tributaria y fiscal, estimadas en USD 399.972,73 para el año 2014 y USD 372.400,00

para el año 2015, estas diferencias temporarias impactan el cálculo del Impuesto a la Renta a la Empresa para cada período. Un detalle de las diferencias temporarias se muestra a continuación:

Detalle	2014				2015			
	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria	Variación	BASE CONTABLE	BASE TRIBUTARIA	Diferencia temporaria	Variación
Inventarios	750.000	780.000	-30.000	3,85%	800.000	850.000	-50.000	5,88%
Obras en construcción	700.000	700.000	-				-	
Obras Terminadas	-	-	-		1.490.000	1.525.000	-35.000	2,30%
Propiedad, planta y equipo neto	4.099.100	4.395.300	-296.200	6,74%	3.884.200	4.171.600	-287.400	6,89%
Activo no corriente disponible para la venta neto	85.000	100.000	-15.000	15,00%	-		-	
Activo biológico	-	58.772	-58.772	100,00%	154.000	154.000	-	
Activos totales	7.084.100	7.484.072	-399.972	5,34%	7.608.200	7.980.600	-372.400	4,67%

Elaboración: Autor

Una segunda manera de determinar el impacto fiscal consiste en identificar las variaciones porcentuales entre las variables base contable y base tributaria, que en el global son de 5.34% y 4,67% para los años 2014 y 2015, respectivamente.

Finalmente, se puede establecer el impacto fiscal empleando como herramienta el estado de resultados; las diferencias entre la bases contable y fiscal al ser reconocidas como temporarias, impactan en la utilidad de la empresa y consecuentemente la mayor contribución al fisco por concepto de impuesto a la renta, recuperable en los siguientes ejercicios fiscales. El impacto del impuesto a la renta estimado para el año 2014 sería del 18% unos USD 74.794,90. En el caso del 2015, al ser recuperadas las diferencias temporarias, el impacto sobre el impuesto a la renta tiene el efecto contrario, disminuye las utilidades y consecuentemente el impuesto a la renta. Es importante evidenciar que la afectación para el año 2015 no es en la misma proporción que la del 2014, esto dependerá de los resultados empresariales alcanzados.

DETALLE	2014		2015	
	BASE CONTABLE	BASE FISCAL	BASE CONTABLE	BASE FISCAL
Utilidad antes de participación e impuestos	1.766.600,00	2.166.572,73	1.905.600,00	1.878.027,27
Participación a trabajadores 15%	264.990,00	324.985,91	285.840,00	281.704,09
Utilidad antes de impuestos	1.501.610,00	1.841.586,82	1.619.760,00	1.596.323,18
Impuesto a la renta 22%	330.354,20	405.149,10	356.347,20	351.191,10
Utilidad neta	1.171.255,80	1.436.437,72	1.263.412,80	1.245.132,08
DIFERENCIA UTILIDAD	265.181,92		-18.280,72	
DIFERENCIA IR	74.794,90		-5156,10051	

Elaboración: Autor

4.3 Cálculo tasa efectiva

El Art. 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala la “Tarifa del Impuesto a la Renta para Sociedades”.- (Sustituido por la Disposición reformativa segunda, N°. 2.6, de la Ley s/n, R.O. 351-S, 29-XII-2010).- Las sociedades constituidas en el Ecuador, así como las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas, que obtengan ingresos gravables, estarán sujetas a la tarifa impositiva del veinte y dos por ciento (22%) sobre su base imponible."

Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo sobre el que se informa hayan sido aprobadas o prácticamente terminado el proceso de aprobación.

Fórmula:

$$\text{Cálculo de tasa efectiva} = \frac{\text{Impuesto a la renta (22\%)}}{\text{Utilidad Neta}} * 100\%$$

Año 2014

$$\begin{aligned}\text{Cálculo de tasa efectiva} &= \frac{405.149,10}{1.436.437,72} * 100\% \\ \text{Tasa efectiva} &= 28\%\end{aligned}$$

Año 2015

$$\begin{aligned}\text{Cálculo de tasa efectiva} &= \frac{351.191,10}{1.245.132,08} * 100\% \\ \text{Tasa efectiva} &= 28\%\end{aligned}$$

Fórmula:

Año 2014.

$$\text{Cálculo de tasa efectiva} = \frac{\text{Gasto no deducible} * I.R (22\%)}{\text{Utilidad Neta}} * 100\%$$

$$\text{Cálculo de tasa efectiva} = \frac{399.972,73 * 87.994}{1.436.437,72} * 100\%$$

$$\text{Tasa efectiva} = 6\%$$

Año 2015.

$$\text{Cálculo de tasa efectiva} = \frac{392.400 * 86.328}{1.245.132,08} * 100\%$$

$$\text{Tasa efectiva} = 6\%$$

Comprobación:

Detalle	Año 2014	Año 2015
Tasa Impuesto a la Renta	22%	22%
Tasa gasto no deducible	6%	6%
Tasa efectiva	28%	28%

Elaboración: Autor

4.4 Casos especiales

Luego del análisis efectuado se determina que en el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y el Reglamento y Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, no se ha considerado las pérdidas por deterioro en cuentas por cobrar para el reconocimiento de los Impuestos Diferidos.

Capítulo cinco

5. Conclusiones y recomendaciones

5.1 Conclusiones

1. La aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF en Ecuador constituye un importante avance en términos de homologación a nivel mundial. Con su aplicación las organizaciones podrán expresar de manera estandarizada su situación económica y financiera.
2. Con la aplicación de las Normas NIIF, las organizaciones podrán reflejar en los estados financieros el impacto a nivel impositivo sobre el incremento o disminución de los activos registrados con cargo a los resultados, y reconocer el impuesto diferido por la diferencia entre su valor contable y tributario.
3. Las empresas vinculadas a la construcción deberán establecer durante la ejecución de obras o servicios posibles pérdidas por cada uno de los contratos, solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros, para la cual se reconocerá un impuesto diferido, el mismo que podrá ser utilizado en el momento en que finalice el contrato. La Provisión por Pérdida Onerosa se considera como no deducible en el periodo que se registra y se reconoce un Activo Diferido por Impuesto a la Renta, en la base imponible del siguiente ejercicio fiscal se recupera la provisión del año anterior. Cuando el valor estimado de una pérdida por deterioro del valor es mayor que el valor en libros del activo la empresa debe reconocer un pasivo. Cuando se reconoce una pérdida por deterioro del valor los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, a fin de distribuir el importe en libros del activo, menos el valor residual a lo largo de su vida útil. Será reconocido por el Servicio de Rentas Internas en el momento que se transfiera el activo o a la finalización de la vida útil.

4. Los costos atribuibles al desmantelamiento y retiro, así como, la rehabilitación del lugar donde se asienta una estructura, equipo o maquinaria (Planta y equipo), en muchos de los casos, constituye una obligación que la entidad ha contraído como consecuencia del contrato, condición que generaría una provisión por impuesto diferido, la cual podrá ser recuperada en el ejercicio fiscal que ocurra el desmantelamiento. La provisión por estimación de costos de desmantelamiento y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar será reconocido por el Servicio de Rentas Internas, siempre y cuando exista el hecho económico.
5. La provisión de overhaul se realiza cuando se hace el mantenimiento de un activo a gran escala y magnitud, para ello, se debe provisionar los recursos necesarios hasta la realización del mantenimiento, generándose un impuesto diferido recuperable en el momento en que el contribuyente cancele la obligación por la cual se efectuó la provisión. De igual manera, deberá realizarse una provisión por deterioro de planta y equipo, cuando la pérdida del valor monetario de los activos fijos tangibles e intangibles es mayor a la depreciación del activo.
6. Los ingresos y costos derivados de la aplicación de la normativa contable correspondiente al reconocimiento y medición de activos biológicos, medidos durante su periodo de transformación biológica, deberán ser considerados en conciliación tributaria como ingresos y costos no sujetos de renta. En el periodo fiscal en que se produzca la venta o disposición del activo biológico, se efectuará la liquidación del Impuesto a la Renta para lo cual se deberá considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efecto de determinación de la base imponible.
7. Las pérdidas declaradas luego de conciliación tributaria genera un Impuesto a la Renta Diferido, el mismo que es recuperable dentro de los cinco periodos impositivos siguientes a aquel en que se produjo la pérdida, siempre que tal amortización no sobre pase del 25% de la utilidad gravable realizada en el respectivo ejercicio.

8. Los créditos tributarios no utilizados, generados en períodos anteriores, no aplica en Ecuador.
9. El artículo 10. del Reglamento de la Ley de Incentivos a la Producción y Fraude Fiscal, dentro de los nueve casos no considera los pasivos por impuestos diferidos.

5.2 Recomendaciones

Es recomendable que para la estimación de las pérdidas por deterioro de inventario, en el caso de que los inventarios tengan la misma naturaleza y uso similar, se utilice una misma técnica de cálculo. Asimismo, deberá considerar que las pérdidas distintas a la baja de inventario y obsolescencia no deducibles.

Es recomendable que para la estimación de posibles beneficios o pérdidas resultantes de la ejecución de contratos de construcción o servicios complementarios, estos deban tratarse individualmente, sin perjuicio de que dichos valores sean agrupados para darles el tratamiento contable. Adicionalmente, contar con el juicio de un experto o profesional del ramo a efecto de determinar el avance o estado de realización, método reconocido por la norma contable.

Es recomendable, en el caso de las provisiones por valor activado por desmantelamiento, que la Empresa evalúe periódicamente dichos costos, a efecto de ajustar la valoración inicial.

Es recomendable que las estimaciones de Propiedad, Planta y Equipo - PPE estén sustentadas en informes, actualizables en cada ejercicio fiscal y que consideren el juicio de expertos, en razón de que las descripciones teóricas en muchos casos no se ajustan a la realidad. Es importante tomar en consideración los métodos de depreciación, la determinación de la vida útil y valor de salvamento, de estas decisiones dependerán futuros ajustes a la partida PPE.

Es recomendable que las estimaciones por overhaul para repotenciación o mantenimiento de gran magnitud, estén programadas a efecto de que se consideren las provisiones necesarias.

Motivar en la sociedad la formulación de ejemplos prácticos aplicables en el Ecuador sobre Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos, con miras a agilizar el proceso de implementación de las NIIF en el País;

Fortalecer los foros de discusión sobre las Normas Internacionales NIIF y Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos.

Requerir al Organismo de Control Tributario el emprendimiento de procesos de capacitación y difusión de la Norma, aprobada Decreto Ejecutivo 539, de 31 de diciembre de 2014 “Reglamento a la Ley de Incentivos a la Producción, Prevención y Fraude Fiscal.”

Requerir al Organismo de Control Tributario realizar un análisis del impacto tributario sobre la aplicación de los Activos y Pasivos por Impuesto a la Renta Diferidos.

La Empresa deberá evaluar periódicamente el inventario a efecto de determinar su condición, comparado el valor razonable con el importe en libros a nivel de partidas y precio. Si una partida se ha deteriorado se deberá establecer la pérdida por deterioro parcial del producto, para que se reconozca el impuesto diferido al momento que se produzca la venta o autoconsumo. La Provisión por Valor Neto Realizable del Inventario para la normativa tributaria es un gasto no deducible, genera una diferencia temporaria y da lugar a un Activo Diferido por Impuesto a la Renta. En la base fiscal del siguiente ejercicio económico se recupera el valor de la Provisión por Deterioro del Inventario.

Bibliografía

- Bravo Valdivieso, Mercedes. (2013). *Contabilidad General*. Quito: Escobar Impresores.
- Código Tributario. (2011). Quito: *Corporación de Estudios y Publicaciones*.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB. (2011). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. London: IFRS Foundation.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB. (2014). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. London: IFRS Foundation.
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB. (2015). *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*. London: IFRS Foundation.
- Constitución de la República del Ecuador 2008. (2012). Quito: *Corporación de Estudios y Publicaciones*.
- Diccionario Enciclopédico Ilustrado Oceano Uno. Colombia: Oceano.
- Gertz Manero, Federico. (1968). *Origen y Evolución de la Contabilidad*. México: Editorial Trillas, S.A.
- Hansen-Holm Juan Carlos, Hansen Holm Ma. Teresa, Chávez A . Luis, (2009). *Manual para Implementar las Normas Internacionales de Información Financiera*. Guayaquil: Distribuidora de Textos del Pacífico S.A.
- Jhmores, Manual de Matemáticas Financieras
- Kolher, E. L. (1974). *Diccionario para Contadores*. México D.F.: Hispano Americana.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. (2015). Quito: *Corporación de Estudios y Publicaciones*.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal*. (2014). Quito.
- Mesén, Figueroa, Vernor L. (2008). *Aplicaciones Prácticas NIIF - Normas Internacionales de Información Financiera*.
- Pérez Rosario, González Rubén, Bustar Manso María. *Tratamiento de la Documentación Contable Activos y Pasivos no corrientes*, Editorial Editex.
- Chávez Luis A., (2015) *Propuesta Metodológica para la Medición de las Plantas de Banano y sus frutos, según las Normas Internacionales de Información Financiera*
- Pérez Rosario, González Rubén, Bustar Manso María. *Tratamiento de la Documentación Contable Activos y Pasivos no corrientes*, Editorial Editex.

Zapata Sanchez, P. (2011). *Contabilidad General*. Bogotá: Gráficas de la Sabana Ltda.